

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

GUILHERME JACINTHO DA SILVA

**ANÁLISE SOBRE A POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL**

Goiânia – GO
2013

GUILHERME JACINTHO DA SILVA

**ANÁLISE SOBRE A POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL**

Monografia apresentada ao Curso de Pós Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Goiânia – GO
2013

RESUMO

A jurisprudência pátria majoritária, inclusive dos tribunais superiores, entende não ser aplicável a prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal. Este é também o entendimento de grande parte da doutrina. Entretanto, tal posicionamento não goza de unanimidade entre os operadores do Direito, uma vez que renomados doutrinadores, além de magistrados de diversas Cortes, admitem a aplicação da prescrição intercorrente nos processos administrativos fiscais. Assim, o presente trabalho pretende, através do estudo do procedimento e princípios norteadores do processo administrativo fiscal, bem como do estudo acerca do momento da constituição definitiva do crédito tributário, contrapor as teses favoráveis e contrárias à aplicação do instituto da prescrição intercorrente em sede do processo administrativo fiscal e avaliar a possibilidade de sua aplicação.

Palavras-chave: Tributário – Administrativo – Processo administrativo fiscal – Prescrição intercorrente

ABSTRACT

Most national jurisprudence, including of superior courts, understand that intercurrent prescription (period limitation of claim within the course of the process) is not applicable in administrative tax claims. This is also the understanding of much of the legal doctrine. However, such position is not unanimous among Law operators, since renowned authors, and magistrates from many courts, admit the applicability of intercurrent prescription in administrative tax claims. Thus, this study intends to, through studying the procedure and guiding principles of the administrative fiscal claim, as well as studying the moment of the definitive constitution of the tax credit, compare the theses both in favor or against the application of the institute of intercurrent prescription within administrative tax claims and evaluate the possibility of its application.

Key words: Tributary (tax law) – Administrative – Administrative fiscal claim – Intercurrent prescription

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	8
2.1 NATUREZA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	8
2.2 LEGISLAÇÃO REGENTE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	10
2.3 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	12
3. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	15
3.1 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO	15
3.2 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA APRESENTAÇÃO DE RECLAMAÇÕES E RECURSOS ADMINISTRATIVOS	17
3.3 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO	19
3.3.1 A extinção do crédito tributário pela decadência	19
3.3.2 A extinção do crédito tributário pela prescrição	21
3.3.2.1 Termo inicial e termo final da prescrição no Direito Tributário	22
3.3.2.2 Interrupção e suspensão da prescrição no Direito Tributário	24
4. DA POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	26
4.1 TESE DA INAPLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	26
4.2 TESE DA APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	28
4.2.1 Primeira vertente	30
4.2.2 Segunda vertente	30
4.3 TESE DA APLICABILIDADE DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CURSO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	33
5. CONCLUSÃO	35
REFERÊNCIAS	36

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo o estudo da aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, cuja relevância encontra-se na controvérsia em torno da questão, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, por ser uma questão ainda não pacificada.

Atualmente, prevalece nos tribunais pátrios a tese da impossibilidade da aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, com base em diversos argumentos, sendo o mais recorrente destes a impossibilidade da aplicação do instituto pela ausência da constituição definitiva do crédito tributário em âmbito administrativo que seja o marco inicial para a contagem da prescrição.

Para os defensores desta tese, não se poderia falar em prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal, uma vez que, oferecida impugnação administrativa e iniciado o processo, só haveria a constituição definitiva quando da decisão que julgasse o processo administrativo em definitivo, pondo fim a este.

A fundamentação desta tese se ampara na conceituação do termo “constituição definitiva do crédito tributário”, como sendo aquela atingida pelos efeitos da preclusão.

Assim, o prazo prescricional apenas começaria a correr a partir da não apresentação da defesa administrativa cabível, já que apenas então haveria a preclusão do direito de rever aqueles valores regularmente lançados pela Administração.

Além disso, os adeptos desta tese defendem que o prazo decadencial tem como marco final a regular intimação do contribuinte acerca da notificação fiscal de lançamento ou a lavratura do auto de infração, e, caso seja oferecida defesa administrativa pelo contribuinte, o prazo prescricional iniciar-se-ia a partir do momento em que houvesse no processo uma decisão imutável, configurando assim, a preclusão administrativa.

Também se costuma afirmar que mesmo que fosse considerada a constituição definitiva do crédito tributário quando do lançamento, a suspensão da exigibilidade operada pela apresentação de defesa administrativa impediria o início da contagem da prescrição.

No entanto, esta tese afronta princípios e garantias que devem ser obedecidos tanto em processos judiciais quanto administrativos pois, da forma como a legislação vem sendo interpretada, é criado um hiato entre o termo final da decadência e o termo inicial da

prescrição em que o contribuinte fica sujeito ao arbítrio do Fisco na condução do processo administrativo, podendo este delongar-se indefinidamente.

E é justamente daí que surge a problemática a ser tratada pelo presente trabalho, pois a interpretação de nossos tribunais superiores, que decidem o tema em última instância, é considerada por grande parte da doutrina pátria como ofensiva a princípios como os da oficialidade e da eficiência, refletindo, na prática, no afastamento do princípio constitucional da razoável duração do processo.

Deve ser ressaltado que a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito administrativo, em atendimento aos princípios elencados, proporcionaria justiça e segurança fiscal ao contribuinte, o que não ocorre hodiernamente.

Diante disso, questionamos: os tribunais superiores, bem como a própria Administração Pública, não devem obedecer aos princípios aos quais estão vinculados, ao invés de julgar politicamente a matéria, interpretando a legislação de forma a privilegiar a arrecadação fiscal e prejudicar o contribuinte?

Diante da dúvida suscitada, que divide tanto a jurisprudência quanto a doutrina, torna-se relevante a discussão acerca da possibilidade do reconhecimento da aplicação do instituto da prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal, para que se chegue a uma conclusão justa e dentro dos estritos limites da lei.

Para tanto, faz-se necessário analisar desde o procedimento do processo administrativo fiscal e seus princípios norteadores, passando pela definição do momento da constituição definitiva do crédito tributário até a averiguação, finalmente, da possibilidade da aplicação da prescrição intercorrente em âmbito tributário.

O método utilizado será o dedutivo, através da elaboração de uma monografia, utilizando-se de bibliografia como fonte de pesquisa, partindo do referencial estabelecido, qual seja, a tese da inaplicabilidade da prescrição intercorrente, adotada pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, bem como por parte da doutrina especializada que corrobora com este entendimento para, ao fim, analisar a possibilidade da aplicação do instituto da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal.

Em última análise, é justamente tal discussão que justifica o trabalho a ser elaborado de forma que, ao final, prevaleça aquela interpretação que melhor concilie a aplicação da lei e dos princípios gerais de Direito.

2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O presente capítulo tem como objetivo conceituar o processo administrativo fiscal, definir sua natureza e estudar seus princípios norteadores, estabelecendo as bases sobre as quais se analisará, nos capítulos seguintes, a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, igualmente conhecido por processo administrativo tributário.

2.1 NATUREZA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Examinando a legislação aplicável ao processo administrativo fiscal, em especial o Decreto nº 70.235/72 e a Lei nº 9.784/99, bem como normas estaduais e municipais, nota-se que o processo administrativo fiscal atua no processamento e na solução administrativa das lides tributárias.

Cumprindo observar, preliminarmente, que, por mais que a discussão existente entre a definição de processo e procedimento não seja objeto do presente estudo, tal distinção revela-se de grande utilidade, uma vez que o presente estudo far-se-á tendo o processo administrativo como referência. Vejamos, pois, a lição do mestre processualista Hely Lopes Meirelles:

Processo é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo; procedimento é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual. O processo, portanto, pode realizar-se por diferentes procedimentos, consoante a natureza da questão a decidir e os objetivos da decisão.¹

Maria Sylvia Zanella di Pietro completa o raciocínio:

Não se confunde processo com procedimento. O primeiro existe sempre como instrumento indispensável para o exercício de função administrativa; tudo o que a Administração Pública faz, sejam operações materiais ou atos jurídicos, fica documentado em um processo; cada vez que ela for tomar uma decisão, executar uma obra, celebrar um contrato, editar um regulamento, o ato final é sempre procedimento de uma série de atos materiais ou jurídicos, consistentes em estudos, pareceres, informações, laudos, audiências, enfim tudo o que for necessário para instituir, preparar e fundamentar o ato final objetivado pela Administração.

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 614.

O procedimento é o conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos; equivale a rito, a forma de proceder; o procedimento se desenvolve dentro de um processo administrativo.²

A partir dos excertos acima, percebemos que o procedimento não se confunde com o processo, pois aquele é meramente o conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de atos administrativos e equivale ao rito, à forma de proceder, de forma que é forçoso concordar que o processo administrativo fiscal não se trata de mero procedimento administrativo, mas sim de um processo propriamente dito, inobstante o mesmo não se dar em âmbito judicial.

Ainda, mais especificamente sobre o processo administrativo em matéria fiscal, leciona James Marins:

Do ponto de vista da Administração Tributária, a admissão de que se desenvolvam funções julgadoras no seio da Administração é decorrente da inquestionável necessidade que o Estado tem de se instrumentalizar adequadamente em sua ação de exigir tributos, formalizando o vínculo com a celeridade que, ao menos teoricamente, informa a atividade administrativa.

Por outro ângulo, o reconhecimento da peculiar dimensão processual do fenômeno litígio no plano administrativo é garantia que se deve assegurar ao cidadão-contribuinte.³

Outrossim, é justamente no âmbito do processo administrativo que primeiro é assegurado o direito constitucional do contribuinte de discutir suposto crédito tributário que lhe é exigido pela Administração Tributária, pois o processo, ao penetrar e fincar raízes no sítio da atividade administrativa, sem com isso afastar a ampla e efetiva cognição judicial, torna jurídico e por isso mais seguro o relacionamento conflituoso entre Estado e contribuinte, e sujeita ao Direito, de forma mais próxima, clara e eficaz, a discricção, de forma a enfrentar o arbítrio que com frequência contamina as regiões vizinhas ao poder político.⁴

Desta forma, percebe-se que a Administração Tributária não se presta a substituir o Poder Judiciário, ou intenta usurpar a sua competência para apreciar qualquer matéria tributária, mesmo porque a inafastabilidade da prestação jurisdicional trata-se de garantia prevista no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, o qual estabelece que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Mostra-se, isso sim, voltada à realização de um interesse maior, qual seja, a ordem jurídica.

² DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito administrativo*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 506.

³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 164.

⁴ *Ibidem*, p. 162.

Para tanto, a nossa Carta Constitucional conferiu à Administração meios e prerrogativas que lhe permitem controlar atos como o lançamento tributário, desde que exercidos dentro da legalidade, e garantida a imparcialidade e o devido processo legal, que devem sempre ser observados no bojo dos processos administrativos.

A natureza processual do processo administrativo fiscal é reforçada por Humberto Theodoro Júnior, que acerca dos sujeitos envolvidos na relação processual administrativa, ressalta que

...gera o processo uma relação jurídica trilateral que vincula os sujeitos da lide e o juiz, todos à procura de uma solução para o conflito de interesses estabelecido em torno da pretensão de direito material de um dos litigantes e da resistência do outro.⁵

Ademais, podemos concluir que a expressão processo administrativo fiscal pode ser usada no sentido amplo e em sentido estrito, como distingue Hugo de Brito Machado:

Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido estrito, a expressão processo administrativo fiscal designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.⁶

Ante as ponderações expendidas acerca da distinção entre processo e procedimento, somadas ao atendimento à garantia constitucional do devido processo legal, que engloba o direito à ampla defesa e ao contraditório, não há como não reconhecer a natureza jurídico-processual do processo administrativo fiscal.

Em conclusão, entendemos ser o processo administrativo fiscal o conjunto de atos administrativos que regulam a situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte, sendo espécie de processo administrativo destinada à determinação e à exigência do crédito tributário, que tem por fim precípuo a justiça fiscal e, para alcançá-la, deve-se respeitar princípios e garantias a ele inerentes.

2.2 LEGISLAÇÃO REGENTE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*, vol. I. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 85.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 425.

A legislação aplicável ao processo administrativo fiscal, em especial aquela que efetivamente delinea seus procedimentos, compõe um sistema próprio de normas positivas que deve ser observado na condução do processo administrativo fiscal.

Em apertada síntese da evolução histórica desta espécie processual no ordenamento jurídico brasileiro, pode-se dizer que, embora este exista desde 1889, com a promulgação da primeira Constituição republicana, até hoje este não é dotado de autonomia e não foi elevado ao patamar de ramo formal do direito, como ocorre com o Direito Processual Civil e o Direito Processual Penal, já a muito positivados e codificados.

Inobstante tal situação, o processo administrativo fiscal se dá em todos os níveis da organização federativa, em todos os quais devem ser respeitadas normas regulamentadoras vigentes.

A nível constitucional, além dos princípios gerais previstos no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, aplicam-se ainda outros, dentre os quais alguns dos princípios fundamentais previstos no artigo 5º da mesma, como os já citados *due process of Law* (artigo 5º, LIV, da CF), a ampla defesa e o contraditório (artigo 5º, LV, da CF).

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, recepcionado pela atual Constituição com o *status* de lei complementar, traça as regras processuais e materiais gerais aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

Com *status* ordinário, ainda no âmbito federal, o processo administrativo em geral é regido pela Lei nº 9.784/99, que além de trazer em seu corpo normas procedimentais, também prevê diversos direitos e garantias a serem observados nos processos administrativos federais, fiscais ou não.

Mister observar que a Lei nº 9.784/99, em seu artigo 69, prevê que os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por suas leis próprias, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos da lei dos processos administrativos em geral.

Assim, tem-se que o processo administrativo especificamente tributário, no que concerne ao seu procedimento, é regulamentado em nível ordinário federal pelo Decreto nº 70.235/72 e posteriores alterações.

Vale mencionar, por fim, que nas esferas estadual, distrital e municipal, o processo administrativo fiscal é composto por diversas normas próprias, inclusive em virtude da autonomia conferida aos entes federativos pela Constituição Federal.

2.3 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Para James Marins, “afigura-se visível a linha divisória entre o procedimento e o processo administrativo tributário”.⁷ Ainda, segundo o autor,

...a etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela Administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental.⁸

Definido o momento da instauração do processo administrativo fiscal como a formalização da resistência da lide fiscal administrativa, após a etapa procedimental *strictu sensu* da apuração do crédito tributário pelo lançamento, deve ser ressaltado que existem certos princípios que são aplicáveis especialmente ao processo administrativo tributário, e outros, ao procedimento administrativo tributário, além daqueles que são comuns a ambos, e dos princípios constitucionais gerais que devem ser obedecidos pela Administração Pública.

Apesar de existir um rol extenso de princípios que devem ser atendidos pela Administração na condução do processo administrativo fiscal, submeteremos ao estudo aqueles que mais nos interessam, tendo em vista o objetivo do trabalho.

No plano específico do procedimento administrativo fiscal, são dignos de nota o princípio do formalismo moderado e o princípio da celeridade. Este, cujo nome já denuncia, prescreve rapidez ao procedimento de apuração do crédito tributário, que antecede o lançamento, de forma a propiciar, nas palavras de James Marins, redução do “desgaste decorrente do inevitável atrito na relação Administração fiscal e contribuinte”.⁹

O princípio do formalismo moderado, por sua vez, tem como uma de suas vertentes de funcionalidade (além do informalismo a favor do contribuinte) a celeridade conferida pela adoção de formas simples ao procedimento, dispensando as formalidades desnecessárias não previstas legalmente.

Também, dentre os princípios que interessam ao presente estudo, temos o princípio da oficialidade, informado no parágrafo único, inciso XII, do artigo 2º da Lei nº

⁷ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 168.

⁸ *Ibidem*, p. 166.

⁹ *Ibidem*, p. 188.

9784/99, segundo o qual a autoridade administrativa pode, e deve, impulsionar oficialmente tanto o procedimento administrativo quanto o processo administrativo, independente da interferência do sujeito passivo, uma vez que no âmbito administrativo não vigora o princípio dispositivo que atribui às partes o ônus processual concernente à continuidade do feito.

Devem ser considerados ainda os princípios enumerados pelo *caput* do artigo 2º da Lei nº 9.784/99, segundo o qual “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Dentre os princípios enumerados, os de maior relevância ao presente estudo são os seguintes: da finalidade, da razoabilidade, da segurança jurídica e da eficiência.

Segundo Maria Sylvia Zanella di Pietro, na realidade, o princípio da proporcionalidade constitui um dos aspectos do primeiro do princípio da razoabilidade, uma vez que este exige a proporcionalidade entre meios de que a Administração Pública se utiliza para alcançar os fins que deseja.¹⁰ Complementa a autora que

...o princípio da razoabilidade, sob feição de proporcionalidade entre meios e fins, está contido implicitamente no art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99, que impõe à Administração Pública: a adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (inciso VI); observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (inciso VIII); adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados (inciso IX); e também está previsto no artigo 29, § 2º, segundo o qual “os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes.”¹¹

Por sua vez, o princípio da eficiência, enunciado no artigo 37 da Constituição Federal, prescreve maior qualidade, celeridade e eficiência dos serviços públicos prestados pelo Estado, isto é, os recursos devem ser otimizados e os resultados também, tanto quantitativa quanto qualitativamente, a fim de conferirem maior satisfação à população, o que, por sua vez, implica num maior dinamismo da máquina estatal procurando sempre se adequar a novas necessidades dos usuários. Deve ser observado que a expressão “serviço público” deve ser considerada num escopo amplo, compreendendo, inclusive, a condução da lide tributária.

No que tange à segurança jurídica, Celso Antônio Bandeira de Mello define:

¹⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 81.

¹¹ *Ibidem*, p. 81 – 82.

O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da “segurança jurídica”, o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentro todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles. Os institutos da prescrição, da decadência, [...] são expressões concretas que bem revelam esta profunda aspiração à estabilidade, à segurança, conatural ao Direito. Tanto mais porque inúmeras dentre as relações compostas pelos sujeitos de direito constituem-se em vista do porvir e não apenas da imediatidade das situações, cumpre, como inafastável requisito de um ordenado convívio social, livre de abalos repentinos ou surpresas desconcertantes, que haja uma certa estabilidade nas situações destarte constituídas.¹²

Além de todos estes acima citados, outro princípio afeto à problemática apresentada no presente trabalho é o da razoável duração do processo, previsto no artigo 5º, LXXXVIII, da CF, segundo o qual “a todos, no âmbito judicial ou administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Este princípio foi recentemente incorporado ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 45/2004, a fim de evitar a demora no trâmite do processo e na concessão da prestação, e é aplicável tanto aos processos judiciais quanto administrativos.

¹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 115.

3. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Afigura-se indispensável para o presente trabalho o estudo do crédito tributário e sua constituição, uma vez que o consectário legal do eventual reconhecimento da prescrição intercorrente no referido processo é justamente a extinção do crédito tributário prescrito.

3.1 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO

Neste ponto, abordaremos os aspectos mais relevantes do lançamento tributário relativamente à sua ocorrência, tomando como base a regra geral aplicável ao lançamento, qual seja, o lançamento de ofício, mesmo porque nos filiamos à teoria de que o lançamento é uno, sendo as espécies previstas nos artigos 147 a 150 do CTN não espécies do lançamento propriamente ditas, mas sim do procedimento em que este se desenvolve com o escopo de constituir o crédito tributário.¹³

Vejamos, pois, o artigo 142 do CTN, que define o lançamento como momento de constituição do crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por mais que o artigo 139 do Código Tributário Nacional preceitue que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, é somente a partir do lançamento que se pode falar em crédito tributário efetivamente constituído.

Tanto é que o artigo 144 do CTN menciona que o lançamento “reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação”, de modo que fica clara a possibilidade de o lançamento se dar em momento posterior à ocorrência do citado “fato gerador”, o que demonstra que os dois institutos não se confundem.

Portanto, embora a obrigação tributária nasça do fato gerador, ou seja, da ocorrência do critério material da regra matriz de incidência tributária, o crédito tributário não

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 495 – 496.

é constituído pela mera ocorrência deste, mas sim pela formalização do lançamento, responsável por verter o antecedente da regra matriz em linguagem competente.

Atinente a esta interpretação, entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de seu Ministro Garcia Vieira, que “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (artigo 142 do CTN)”.¹⁴

Ademais, é cediço que a exigibilidade da obrigação tributária exsurge do lançamento, de forma que o crédito tributário se constitui apenas a partir de definitivamente lançado. Conforme os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho

...por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário.¹⁵

Do conceito de lançamento trazido pelo retrocitado artigo 142 do CTN, depreende-se que o lançamento se trata de ato administrativo vinculado, como aponta o mesmo doutrinador:

O ato jurídico administrativo do lançamento é *vinculado*, significando afirmar que se coloca entre aqueles para a celebração dos quais não atua o agente com qualquer grau de subjetividade. Há de ater-se ao único e objetivo caminho que o tipo legal prescreve, não lhe sendo outorgada qualquer porção de liberdade para sopesar, avaliativamente, os dados concretos de que dispõe, decidindo sobre a conveniência ou oportunidade da prática do ato. Pelo contrário, o representante do Poder Público, nos atos vinculados, há de pautar sua atuação nos estritos termos que a lei estipula, guardando-lhe plena e integral aderência. Exatamente assim o ato de lançamento tributário, onde não se permite atuação discricionária. Declara-o, prescritivamente, o art. 142 do Código Tributário Nacional, e o sistema do direito positivo o confirma.¹⁶ (grifo no original)

Podemos concluir, portanto, que o lançamento tributário é ato administrativo vinculado, de natureza declaratória no que se refere à obrigação tributária preexistente, e constitutiva em relação ao crédito tributário.¹⁷

Eurico Marcos Diniz de Santi explica mais pormenorizadamente a natureza dualista do lançamento tributário:

¹⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 250.306 – DF. Primeira Turma. Relator: Min. Garcia Vieira. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 20 fev. 2010.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 506 – 507.

¹⁶ *Ibidem*, p. 463.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 170.

O ato de lançamento e o ato de formalização do particular são interpretados, por alguns, como declaratórios do crédito tributário e, por outros, como constitutivos do crédito tributário.

Em verdade, esses atos são declaratórios e constitutivos ao mesmo tempo, mas de proposições diversas neles contidas. O fato evento é declaratório do evento e constitutivo do fato jurídico tributário e o fato-conduta é tão apenas constitutivo do crédito tributário. Assim todo efeito declaratório que se atribui ao lançamento tributário ou ao ato de formalização do particular refere-se ao fato-evento, que apenas reconstrói o passado para informar a composição do crédito tributário, mas não ao fato-conduta, que é o próprio crédito.¹⁸

Por sua vez, o crédito tributário nada mais é que a obrigação tributária individualizada pelo lançamento ou, nas palavras do ilustre Hugo de Brito Machado:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).¹⁹ (grifo no original)

Após a efetiva constituição do crédito pelo lançamento, sua alteração ou extinção só pode ocorrer conforme dispuser a lei, como disposto no artigo 141 do CTN, assim, condicionando a extinção e suspensão de exigibilidade do crédito tributário aos casos previstos sob sua égide, os quais passaremos a analisar.

3.2 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA APRESENTAÇÃO DE RECLAMAÇÕES E RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Como vimos, o lançamento individualiza o crédito tributário, de forma que, via de regra, após lançado o crédito se torna exigível, ou seja, a Administração Tributária pode proceder a sua cobrança.

Ocorre que o crédito tributário, mesmo que lançado, pode ter sua exigibilidade suspensa por diversas razões, o que impede temporariamente a sua cobrança, dentre estas, as manifestações administrativas de irrisignação do contribuinte. Senão vejamos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; [...]

¹⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 134 – 135.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 168.

Como o presente estudo versa justamente sobre a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, nos interessa particularmente analisar o caso previsto no inciso III do artigo acima transcrito.

O Decreto nº 70.235/72 prevê as hipóteses específicas de defesas e recursos cabíveis no processo administrativo fiscal federal (impugnação e recursos às instâncias superiores), que conferem temporária inexigibilidade ao crédito tributário.

Diante da previsão constitucional nesse sentido (artigo 5º, LV), as legislações estaduais e municipais devem também propiciar o manejo de defesas e recursos por supostos devedores que entendam por bem questionar, tanto judicial quanto administrativamente, as cobranças dirigidas contra eles.

Portanto, quando o contribuinte exerce seu direito de defesa no processo administrativo fiscal, desde que atendidos os requisitos formais exigidos em lei, impõe-se a suspensão da exigibilidade do crédito, o que impede a Administração de efetuar qualquer tipo de cobrança, administrativa ou judicial, relativa ao crédito suspenso, ou ainda, impor qualquer sanção pelo inadimplemento por parte do contribuinte.

Muito embora exista inclusive previsão expressa no CTN no sentido de que a interposição de defesa ou recurso em âmbito administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, existe uma corrente doutrinária que entende haver aí uma impropriedade técnico-legislativa.

Tal impropriedade decorre do fato de que, mesmo que se admita que a cobrança da obrigação não seja possível quando o contribuinte apresente reclamação ou recurso, isso não se daria em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito, mas sim porque ele nunca teria sido exigível em primeiro lugar.

Este é precisamente o posicionamento defendido por Hugo de Brito Machado:

As reclamações e os recursos na verdade não suspendem a exigibilidade do crédito tributário, pois, ao serem interpostos, o crédito ainda não está definitivamente constituído e, assim, não é exigível – e não se pode cogitar de suspender algo que ainda não existe.²⁰

Esta interpretação, ainda minoritária na doutrina nacional, se mostrará de grande valor para a análise da aplicação da prescrição no processo administrativo tributário, tendo diversas implicações práticas que serão demonstradas posteriormente.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 178.

3.3 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

A lista das causas extintivas do crédito tributário prevista no artigo 156 do Código Tributário Nacional é consideravelmente extensa. No entanto, ao presente trabalho interessa em especial a prescrição e a decadência, previstas no inciso V, das quais passaremos a tratar a seguir.

3.3.1 Extinção do Crédito Tributário pela decadência

Para o Direito, a decadência, comumente denominada também como caducidade ou preclusão, é a perda ou extinção de um direito pelo decurso de prazo fixado em lei. Ou seja, transcorrido o prazo legal, admite-se que o detentor do direito, pela inércia, automaticamente seja destituído do mesmo.

Importante frisar que a decadência, ressalvadas raras exceções, não se interrompe ou tem seu prazo suspenso, ao contrário da prescrição, como veremos mais adiante.

No Direito Tributário, a fim de que não perdesse eternamente o direito da Administração de constituir o crédito tributário, o artigo 173 do CTN estabelece o prazo quinquenal para sua caducidade:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Assim, a decadência tributária ocorre quando a Administração Tributária deixa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, no prazo legal estabelecido de 05 (cinco) anos.

Tal fato implica, como dito, na extinção deste direito e, em consequência, fica o Estado impedido de exercer seu poder de tributar relativamente à obrigação não lançada.

Portanto, operando-se a decadência, impossível se falar em constituição do crédito tributário.

No entanto, ao analisarmos o artigo 156, V do CTN, observamos a presença do instituto da decadência como forma de extinção de crédito, o que suscita a dúvida em relação à que decadência se refere tal dispositivo, uma vez que a decadência prevista no artigo 173, I do CTN ocorre quando ainda não constituído o crédito tributário.

Para grande parte da doutrina, trata-se de equívoco da legislação, como leciona Sabbag:

A prescrição, de modo indubitável, extingue o crédito tributário, surgido com o lançamento. Incoerentemente, o CTN prevê tal extinção, de igual modo, à decadência, o que parece ser um equívoco. Talvez fosse bem mais acertado afirmar-se que a decadência extingue o direito à constituição do crédito tributário, e não apresentá-la, ao lado da prescrição, como causa extintiva do crédito tributário, propriamente dito. De fato, a decadência não pode extinguir algo – o crédito tributário – que não teria nascido e que, com ela, ficaria proibido de nascer. Entretanto, preferiu o legislador assim disciplinar: como causas extintivas do crédito tributário, tanto a decadência (prazo de vida do direito) como a prescrição (prazo para o exercício do direito).²¹

Entretanto, para Santi, as hipóteses de decadência previstas no artigo 156, V, CTN e no artigo 173, I, CTN, não se confundem, sendo a primeira hipótese da regra da extinção do direito de crédito do Fisco (relativo a um crédito tributário constituído indevidamente, após o prazo decadencial), enquanto a segunda seria uma das regras da decadência do direito de constituir o crédito, que, obviamente, neste caso, ainda não teria se constituído.²²

Ao contestar a tese de que os dispositivos entram em choque, o autor levanta que

...a raiz do problema está em confundir a decadência do direito ao crédito (Art. 156, V do CTN) e a decadência do direito de constituir o crédito (Art. 173, I do CTN), quando, em verdade, partem de hipóteses diversas e produzem efeitos igualmente diversos.²³

Explica ainda o autor que o crédito mencionado no artigo 156, V do CTN “é sujeito a extinção, pois foi constituído pelo particular ou pelo Fisco extemporaneamente, ou seja, o lançamento ou o ato de formalização do particular que o constituiu foi realizado após o decurso do prazo decadencial”.²⁴

Em contrapartida, o crédito de que trata o artigo 173, I, do CTN, simplesmente não poderá ser constituído após o prazo previsto para sua decadência. E, caso seja mesmo assim irregularmente constituído pelo Fisco, aplicar-se-á, apenas então, a hipótese prevista no artigo 156, V.

²¹ SABBAG, Eduardo *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 739.

²² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 175.

²³ Id., *ibidem*.

²⁴ *Ibidem*, p. 174.

Assim, ante as ponderações delineadas, não há que se dizer que houve erro por parte do legislador, conforme poderia ser constatado num primeiro momento, haja vista que se tratam de situações distintas.

3.3.2 Extinção do Crédito Tributário pela prescrição

A prescrição no Direito Tributário em geral encontra previsão legal no artigo 174 do CTN, o qual prescreve seu prazo, seu termo inicial e as hipóteses em que se interrompe:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A prescrição é um instituto da maior importância para o Direito e para a sociedade, uma vez que confere, juntamente com a decadência, segurança às relações jurídicas no campo temporal.

Nas palavras de Humberto Theodoro Júnior:

A prescrição é sanção que se aplica ao titular do direito que permaneceu inerte diante de sua violação por outrem. Perde ele, após o lapso previsto em lei, aquilo que os romanos chamavam de *actio*, e que, em sentido material, é a possibilidade de fazer valer o seu direito subjetivo. Em linguagem moderna, extingue-se a *pretensão*.²⁵ (grifo no original)

Hugo de Brito Machado, ao discorrer sobre a acepção *lato sensu* da prescrição, corrobora com a conceituação acima:

De fato, para a Teoria Geral do Direito a prescrição é a morte da *ação* que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. O *direito* sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, neste ponto, da decadência, que atinge o próprio *direito*.²⁶ (grifo no original)

Inobstante estas definições sejam válidas para o Direito Civil, o Direito Tributário não as comporta totalmente, pois o já mencionado artigo 156, V do CTN determina situação

²⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil, vol. I*. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, 364.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 211.

em que a prescrição propriamente extingue o crédito tributário, representativo da própria relação material tributária, e não apenas o direito de cobrá-lo, a ação de cobrança.

2.3.2.1 Termo inicial e termo final da prescrição no Direito Tributário

O *caput* do já citado artigo 174 do CTN é onde encontramos a demarcação dos termos inicial e final do prazo prescricional tributário.

Da interpretação meramente literal do dispositivo, já transcrito, nota-se claramente que o termo inicial, ou *dies a quo*, para o cômputo do prazo prescricional é a data da constituição definitiva do crédito tributário.

Ocorre que este marco temporal de início da contagem prescricional gera grande controvérsia, pois, embora não exista dúvida que o termo inicial é a data da constituição definitiva do crédito, a doutrina não é unânime ao estabelecer quando a constituição do crédito tributário passa a ser definitiva.

Sobre o tema, Hugo de Brito assevera que não haveria prescrição antes do nascimento da ação.²⁷ Corroboramos com esta interpretação por entender que o princípio da *actio nata* tem plena aplicação no Direito Tributário, de forma que, somente poderá ser contado o prazo prescricional a partir do dia em que a ação de cobrança pode ser proposta.

Esclarece ainda o autor o momento em que nasce a ação, a partir do qual deve ser iniciada a contagem da prescrição relativamente ao crédito tributário:

Concluído o procedimento de lançamento e assim constituído o crédito tributário o fisco intima o sujeito passivo a fazer o respectivo pagamento. Se este não é feito no prazo legal, o direito do fisco estará lesado, nascendo, então, para este, a *ação* destinada à proteção do direito creditório.²⁸

Portanto, em não havendo discussão administrativa quanto à procedência do crédito, o *dies a quo* não será a data da cientificação do contribuinte sobre o lançamento, mas sim o dia seguinte ao prazo final para interposição de defesa por parte deste (que coincide com o prazo final para pagamento amigável), pois apenas a partir de então a Fazenda Pública poderá exercer a cobrança do crédito tributário, efetivamente exigindo o seu pagamento.

No entanto, havendo resistência do sujeito passivo, o lançamento se torna definitivo quando o contribuinte, notificado, deixa de impugnar, intimado da decisão, deixa de

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 213.

²⁸ Id., *ibidem*.

recorrer ou é intimado da decisão final não mais sujeita a recurso. De tais termos é que se conta, conforme o caso, o prazo prescricional.²⁹

Esta lógica está contida inclusive no artigo 42 do Decreto nº 70.235/72, que confere definitividade às decisões administrativas.

De modo diverso, outros autores de renome, dentre eles o professor Kiyoshi Harada, entendem que o crédito tributário é sempre constituído pela notificação do sujeito passivo do ato do lançamento (auto de infração, autuação fiscal, termo de verificação fiscal etc).³⁰ Para justificar seu posicionamento, o autor explica:

Se é verdade que o lançamento é um **procedimento administrativo**, não menos verdade que no **final desse procedimento**, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo, haverá sempre um **documento exteriorizador desses atos**, que é o **lançamento tributário**, o qual tem a natureza de título jurídico abstrato com eficácia preclusiva. Se o sujeito passivo, notificado do lançamento, **efetuar o pagamento** do montante exigido, extingue-se o crédito tributário. Se o pagamento extingue o crédito tributário é porque ele estava definitivamente constituído.³¹ (grifo no original)

Santi também não aceita a tese defendida por Hugo de Brito por entender que “definitividade, assim, deve ser interpretado como a qualidade do que foi produzido, tal qual ficou”³².

No entanto, se é claro que podem ser alterados diversos aspectos do lançamento tributário através da discussão administrativa, não há que se falar em definitividade do crédito tributário antes de decisão imutável em processo administrativo, considerando a própria noção de definitividade tal qual referida por este autor.

Portanto, não corroboramos com tal posicionamento, entendendo ser mais correta a tese segundo a qual, se o crédito pode ter seus elementos modificados pela resignação do sujeito passivo, não poderia ser considerado definitivo antes de julgada tal resignação, em forma de defesa ou recurso.

Assim, iniciada a fase litigiosa do processo administrativo fiscal pela apresentação de defesa, enquanto a mesma não for julgada não haveria de se falar em definitividade do

²⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 1190.

³⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev e ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p. 515.

³¹ Id., *ibidem*.

³² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 215.

crédito tributário. O que ocorreria da mesma forma no caso de interposição de recurso à instância administrativa superior.

2.3.2.2 Interrupção e suspensão da prescrição no Direito Tributário

Definido o termo inicial da prescrição, tem-se que o termo final se dará da contagem de 05 (cinco) anos subsequentes à constituição definitiva do crédito, conforme a redação do próprio artigo 174, *caput*, ressalvados, entretanto, os casos em que ocorra a suspensão ou a interrupção do prazo prescricional, o que pode modificar a referida contagem,

Conforme redação do parágrafo único do referido artigo, interrompem a prescrição: a) a citação pessoal feita ao devedor; b) o protesto judicial; c) qualquer ato que constitua em mora o devedor; d) qualquer ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, ainda que extrajudicial.

Advindo qualquer destas causas, o prazo prescricional é interrompido, ou seja, é parada sua contagem, que deverá ser recomeçada totalmente com a cessação da causa interruptiva, não se computando o prazo anterior à causa interruptiva à nova contagem.

Assim, constituído o crédito tributário e iniciado o prazo prescricional, na hipótese de sobrevir causa interruptiva, o prazo decorrido anteriormente torna-se sem efeito e a contagem volta a ser iniciada do zero.

A suspensão da prescrição, por sua vez, consiste na paralisação do curso desta, enquanto perdurar a causa suspensiva. Assim, ao contrário do que ocorre na interrupção, o prazo já decorrido desde o início do cômputo quinquenal não é descartado para efeitos de contagem e, tão logo cesse a causa de suspensão, este é recomeçado de onde havia parado anteriormente.

A doutrina costuma dizer serem as hipóteses de suspensão da prescrição aquelas enumeradas no rol do artigo 151 do CTN, porquanto a suspensão da exigibilidade do crédito tributário suspenderia o cômputo do prazo prescricional de que trata o artigo 174 do mesmo diploma legal. No entanto, Paulo de Barros Carvalho ressalva que “a suspensão é da exigibilidade e não do crédito”.³³

No mesmo sentido, James Marins, ao citar Aliomar Baleeiro, afirma:

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 506.

No CTN não há ‘suspensão de prescrição’, mas ‘suspensão de exigibilidade de crédito’. Se ela ameaçar o Fisco, este pode exercitar expeditamente seu poder hierárquico sobre seus agentes leigos, ou, se houver embaraço insuperável por esse meio poderá utilizar-se do protesto judicial com o que lhe acena o art. 174, II, do CTN. Essa medida cautelar não figura para adorno da lei, mas para equiparar o Fisco ao particular, no duelo para cobrança de seus créditos. (...) Daí surgem, a meu ver, duas consequências: a) a interpretação das disposições, que admitem a suspensão de exigibilidade dos créditos, é restrita e taxativamente às seis hipóteses, e só elas, do art. 151, do CTN; b) mas restrita, é também a interpretação dos efeitos da suspensão da exigibilidade: impede a cobrança, mas não freia o curso da prescrição (CTN, art. 111, I). Interpretação contrária não seria literal.³⁴

Consoante a explicação do mestre James Marins, esta é a interpretação que nos afigura mais acertada, mesmo porque entendemos que em alguns dos casos previstos no artigo 151, como no inciso V (reclamações e recursos administrativos), ainda não estaria definitivamente constituído o crédito tributário e, portanto, não haveria que se falar em prescrição tributária nos moldes do artigo 174 do CTN.

³⁴ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 225.

4. DA POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Não existe, tanto na jurisprudência quanto na doutrina, entendimento pacífico quanto à aplicação da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, mas sim uma controvérsia entre diversas correntes, sendo que algumas entendem pela prescritibilidade intercorrente administrativa em âmbito fiscal e outras, não.

Assim, passaremos a analisar a possibilidade da aplicação da prescrição intercorrente no mencionado processo, contrapondo as teses tanto a favor quanto contrárias à sua aplicação.

4.1 TESE DA INAPLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Atualmente, prevalece nos tribunais pátrios a tese da impossibilidade da aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Em sede de Recurso Extraordinário, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento de que não há prescrição intercorrente em processo administrativo fiscal. A título de exemplo, transcreve-se ementa do STF neste sentido:

Prazos de prescrição e decadência em direito tributário - com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142, CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo de decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco.³⁵

³⁵ Loc. cit., Supremo Tribunal Federal. Embargos em recurso extraordinário 94.462-1/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 fev. 2013.

Este entendimento é compartilhado pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo inúmeros os acórdãos proferidos, principalmente em sede de recurso especial, afastando a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal, pela aplicação do Enunciado nº 153 da Súmula do Tribunal Federal de Recursos, já extinto. Senão, vejamos:

TFR Súmula nº 153

Quinquênio - Auto de Infração ou Notificação de Lançamento - Crédito Tributário - Prazo Prescricional - Suspensão - Recursos Administrativos

Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.³⁶

Outra não poderia ser a tese adotada pelos também extintos Conselhos de Contribuintes, antiga instância recursal em processos administrativos fiscais a nível federal, externada pela Súmula Consolidada nº 11 do CARF³⁷, a qual versa, *ipsis litteris*, que “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Assim, prevaleceu nos tribunais superiores, bem como nas cortes administrativas, o entendimento segundo o qual a prescrição só tem o seu início quando o crédito tributário esteja constituído pelo lançamento e não houver causa impeditiva ou suspensiva da exigibilidade do crédito.

De acordo com esta interpretação, o prazo decadencial estaria superado quando regularmente efetivada a intimação do contribuinte acerca da notificação fiscal de lançamento ou da lavratura do auto de infração, e o prazo prescricional apenas começaria a correr caso não fosse apresentada a defesa administrativa cabível. Ou ainda, caso fosse oferecida defesa pelo contribuinte, o prazo prescricional iniciar-se-ia a partir do momento em que houvesse no processo uma decisão imutável, configurando assim, a preclusão administrativa.

Este é o posicionamento de doutrinadores como, por exemplo, o já citado autor Eurico Marcos Diniz de Santi, e também Sacha Calmon Navarro Coelho, para o qual

...não pode haver prescrição intercorrente no processo administrativo, porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento

³⁶ Loc. cit., Tribunal Federal de Recursos. *Súmula nº 153. Diário de Justiça*, Brasília, DF, 17 de abril de 1984. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/sumula_tfr/tfr__151a180.htm#TFR - Súmula nº 153>. Acesso em: 20 fev. 2013.

³⁷ Ibid., Conselho de Contribuintes. *Súmula nº 11. Primeira Câmara*. Brasília, DF, 28 de maio de 2006. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a afixação do prazo prescricional.³⁸

A despeito dos argumentos utilizados pela doutrina e jurisprudência no sentido de ser inaplicável a prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, existe, de outro lado, uma crescente corrente a favor da aplicação do instituto, como veremos adiante.

4.2 TESE DA APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Com razão, a constituição do crédito tributário é o termo final para a contagem do prazo decadencial. Inegável também que o prazo prescricional só é iniciado quando surge o direito de postular, neste caso, o direito de a Fazenda Pública ingressar em juízo para a cobrança do crédito tributário.

Seria então imprescritível o crédito tributário enquanto tiver sua exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151 do CTN?

Admitir tal hipótese é uma afronta a princípios basilares do nosso ordenamento jurídico, em especial ao princípio constitucionalmente consagrado da razoável duração do processo, que abrange explicitamente os processos administrativos.

Outrossim, não se pode negar que a violação de princípios importa em ilegalidade e inconstitucionalidade perante todo o sistema, e não apenas perante normas isoladas, como defende o ilustre doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, por que representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.³⁹

Assim, diante da aparente afronta criada pelo sistema jurídico-tributário nacional aos direitos básicos do contribuinte, surgiram ao longo dos anos diversas teses em defesa da

³⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 239.

³⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 104.

aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, na tentativa de compatibilizar o texto legal aos princípios aplicáveis aos processos administrativos.

De acordo com Harada, a prescrição intercorrente no Direito Tributário é resultante de construção doutrinária e jurisprudencial para punir a negligência do titular de direito e também para prestigiar o princípio da segurança jurídica, que não se coaduna com a eternização de pendências administrativas ou judiciais. Assim, quando determinado processo administrativo ou judicial fica paralisado por um tempo longo, por desídia da Fazenda Pública, embora interrompido ou suspenso o prazo prescricional, este começa a fluir novamente.⁴⁰

Imperioso reconhecer que, se a Fazenda Pública tem a obrigação de conduzir e julgar a lide administrativa fiscal, esta não pode aproveitar-se de sua própria desídia em seu favor, devendo ser observados os princípios basilares que regem a Administração Pública, como o princípio da oficialidade, da eficiência, da razoável duração do processo e como adverte Walmir Luiz Becker, até mesmo do princípio da moralidade administrativa:

Seria contrário ao princípio constitucional da moralidade administrativa, consagrado no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, admitir-se que a administração tributária, em face de um processo administrativo fiscal, pudesse ficar inerte pelo tempo que bem entendesse, sem maiores cuidados quanto à sua movimentação, no pressuposto de que não estaria sujeita à decadência ou prescrição, enquanto não proferida a decisão final do julgador administrativo.⁴¹

Assim, questionamos: como se garantiria a aplicação do princípio da razoável duração do processo e outros aqui elencados, já que a prescrição intercorrente não está prevista de forma expressa na legislação referente ao processo administrativo tributário?

Eis que surgiram teses em defesa da sua aplicação, dentre as quais aquelas mais relevantes veremos a seguir.

Se os tribunais superiores do nosso país entendem ser a notificação do lançamento ou do auto de infração o marco temporal definidor da constituição definitiva do crédito tributário, não podem deixar de reconhecer que este momento também marcaria o início do prazo prescricional.

⁴⁰ HARADA, Kiyoshi. *Prescrição intercorrente na execução fiscal*. Disponível em: <http://www.universojuridico.com.br/publicacoes/doutrinas/3218/PRESCRICAO_INTERCORRENTE_NA_EXECUCAO_FISCAL>. Acesso em: 20 fev. 2013.

⁴¹ BECKER, Walmir Luiz. *A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=97698>. Acesso em: 20 fev. 2013.

Com base nessa interpretação, configuram-se duas vertentes principais para a justificação da aplicação da prescrição intercorrente nos processos administrativos tributários a partir da constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento.

4.2.1 Primeira vertente

A primeira vertente desta tese tem como fundamento o artigo 111, I, do CTN, que prevê a interpretação literal da legislação tributária no que concerne à suspensão ou exclusão do crédito tributário, de sorte que não haveria de falar em suspensão da prescrição apenas em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Como já visto anteriormente, parte da doutrina composta por abalizados autores não reconhecem que as causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário tenham o condão de suspender o próprio crédito, e assim, o prazo prescricional.

Dentre estes autores, podemos citar Paulo de Barros Carvalho, o qual assevera que “ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera”.⁴²

Desta forma, constituído o crédito tributário em definitivo pelo lançamento, a Administração teria 05 (cinco) anos contados da sua notificação regular para propor a ação executiva e, proposta, para que o juiz ordene o despacho intentando sua citação (artigo 8º, §2º, da Lei nº 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal).

No caso de se passarem mais de 05 (anos) entre a constituição definitiva e o despacho ordenatório, estará configurada a prescrição intercorrente, e o crédito que dela padecer estará sujeito à extinção.

No entanto, como já expusemos anteriormente, não corroboramos com este entendimento, pois, de acordo com o princípio da *actio nata*, enquanto não puder ser exigido o direito pela ação cabível, não há que se falar em prescrição.

4.2.2 Segunda vertente

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 507.

Já a segunda vertente da tese da aplicabilidade da prescrição a partir da constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento exige um pouco mais de aprofundamento para ser compreendida.

Ao contrário da primeira vertente, não diferenciam a suspensão da exigibilidade do crédito com a suspensão da prescrição. Os defensores desta segunda vertente entendem que, mesmo que o Fisco não possa promover a cobrança do crédito tributário enquanto a sua exigibilidade estiver suspensa, tal fato não justifica a desídia da Administração Pública na condução do processo administrativo.

Isso ocorreria pois, mesmo que a suspensão da exigibilidade do crédito implique na suspensão da contagem da prescrição, tal fato não pode inviabilizar de forma absoluta e indeterminada a aplicação da prescrição intercorrente.

Deve ser observado, por exemplo, que a legislação prevê prazo para que a Administração Pública proceda ao julgamento das defesas e dos recursos administrativos. A previsão parte do artigo 49 da Lei nº 9.784/99, *in verbis*:

Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

Na realidade atual, admite-se até a extrapolação do prazo previsto, dada a dificuldade de sua perfeita aplicação em razão do enorme número de processos administrativos em curso. No entanto, resta claro que não deve ser admitida a perpetuação indefinida do aguardo pelo contribuinte por uma decisão do órgão competente.

Por sua vez, o artigo 108, I, do CTN prevê a aplicação da analogia nos casos em que a lei tributária for omissa, como deve ser feito no caso em análise com o instituto da prescrição intercorrente previsto no artigo 40 da Lei nº 6.830/80.

Ressalte-se, inclusive, que a aplicação do mencionado instituto não se choca com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário previsto no artigo 151 do CTN, uma vez que sua contagem apenas se opera quando já transposto o prazo legal previsto para a Fazenda Pública analisar e julgar a defesa ou o recurso.

Relativamente a esta tese, Hugo de Brito Machado Segundo⁴³ entende que, da mesma forma que o legislador prevê a aplicação da prescrição intercorrente no processo

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Decadência e prescrição*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2007, p. 331. Pesquisas Tributárias, Nova Série 13.

judicial tributário, poderia também ocorrer nos processos administrativos, pois assim o sujeito passivo ficaria protegido da demora no julgamento do processo e esta demora seria devidamente punida, resguardando-se assim os princípios elencados, como o da segurança jurídica.

Em verdade, entendemos que seria ainda mais correta a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal do que no processo judicial, pois enquanto neste impera o princípio da inércia do juiz, naquele se impõe o princípio da atuação *ex officio* do julgador, ou seja, da oficialidade, já abordado em linhas passadas.

Sobre o tema, Eurico Marcos Diniz de Santi, mencionando o posicionamento favorável à ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, cita o entendimento adotado por Ângelo Verospi, segundo o qual, “interposta uma impugnação ou recurso, e não julgados pela autoridade competente dentro do prazo, estaria fluindo a contagem da prescrição. Teríamos, assim, o que se chama de “prescrição intercorrente”, pois ocorre durante o procedimento administrativo”.⁴⁴

Além da doutrina, podemos ver a aplicação desta tese em diversos julgados por todo o país, como estes abaixo transcritos:

Imposto – Lançamento – Recurso – Exigibilidade Suspensa – Prazo Prescricional Intercorrente – Preliminar Acolhida.

O lançamento do crédito tributário importa a sua constituição definitiva.

O recurso administrativo suspende sua exigibilidade, interrompendo, por isso, a prescrição. Se, porém, o aparelho fiscal não decide o recurso a tempo, deixando transcorrer espaço de tempo superior ao do prezo prescricional, ocorre a prescrição intercorrente.⁴⁵

Tributário. Notificado o lançamento *ex officio*, incorre a decadência. Início da contagem do prazo prescricional, após a constituição definitiva do crédito previdenciário. Apresentação de Recursos Administrativos. Demora do julgamento do recurso. Ocorrência prescrição intercorrente. Apelação desprovida. Sentença confirmada.⁴⁶

Interessante observar ainda que um dos principais fundamentos contrários à tese da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal é justamente a aplicação do

⁴⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 238.

⁴⁵ RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. Embargos Infringentes na Apelação Cível 16.246 – Duque de Caxias. 2º Grupo de Câmaras. Relator: Des. Orlindo Elias. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 20 fev. 2013.

⁴⁶ Loc. cit., Tribunal Regional Federal. Região, 1. Apelação Cível nº 9401323836 - MG. Terceira Turma. Relator: Juiz Luiz Aírton de Carvalho. Disponível em: <www.trf1.jus.br>. Acesso em: 20 fev. 2013.

princípio da legalidade, que neste caso deve ser mitigado pois, de acordo com esta segunda vertente, o reconhecimento da prescrição intercorrente se baseia fundamentalmente na desobediência da Fazenda Pública à lei expressa.

Assim, aplicando-se conjugadamente o disposto no artigo 49 da Lei nº 9.784/99 e a previsão da prescrição intercorrente presente na Lei de Execução Fiscal, conforme preceitua o artigo 108, I do CTN, e em atendimento ainda à garantia constitucional da razoável duração do processo, e aos princípios da oficialidade, da eficiência, da segurança jurídica, entre outros, é forçoso reconhecer a possibilidade da aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, caso seja considerada a constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento.

4.3 TESE DA APLICABILIDADE DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CURSO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

No entanto, existe ainda outra corrente, que consideramos mais acertada, segundo a qual, apesar de não ser possível a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, este não pode tramitar *ad infinitum*.

Consideramos correta a interpretação segundo a qual o prazo prescricional apenas se inicia quando surge o direito de postular, neste caso, o direito de a Fazenda Pública ingressar em juízo para a cobrança do crédito tributário definitivamente constituído.

Entretanto, conforme já demonstrado em item próprio, entendemos que a constituição definitiva do crédito tributário se dá apenas ao final do processo administrativo. Até mesmo o Fisco, por vezes, se baseia nesse entendimento, como visto, por exemplo, no julgamento do STF do já citado RE nº 94.462-1/SP.

Por uma questão de coerência, quando a própria Fazenda Pública reconhece que a constituição definitiva do crédito tributário apenas ocorre nas situações acima elencadas, não teria ainda ocorrido a constituição definitiva do crédito tributário até então, de forma que até a ocorrência de tal evento continuaria a contagem do prazo decadencial.

Se a Administração pretende se beneficiar deste prazo para adiar o termo inicial do prazo prescricional em seu favor, deve reconhecer o termo final da decadência como o momento da constituição definitiva do crédito tributário que ela mesma estipulou, neste caso,

o termo de perempção ou a notificação da última decisão proferida no processo administrativo.

Admitindo-se que a constituição definitiva do crédito tributário só ocorre nestes casos, iniciando-se a partir de então o prazo prescricional, todo o período compreendido entre a ocorrência do “fato gerador” e o fim do processo administrativo fiscal não poderia exceder a 05 (cinco) anos. Isso ocorre pois a decadência não comporta hipótese de interrupção ou suspensão, ressalvado o caso de anulação do lançamento anterior por vício formal (artigo 173, II do CTN), que se trata de situação distinta.

Existem inclusive julgados de diversos Estados neste sentido, como exemplificado nesta ementa de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

Direito Tributário. Impugnação. Decadência. O Estado tem cinco anos para constituir definitivamente o crédito tributário, o que equivale dizer que, no prazo de cinco anos, deve julgar a impugnação havida, pena de decadência. Apelação provida.⁴⁷

Em face de todo o exposto, concordamos com a continuidade da contagem do prazo decadencial no curso do processo administrativo fiscal, sem qualquer interferência da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Porém, este não seria o caso de prescrição intercorrente, por se tratar claramente de hipótese de decadência e não de prescrição.

⁴⁷ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 596038166. Primeira Câmara. Relator: Des. Tupinambá Miguel Castro do Nascimento. Disponível em: <<http://www1.tjrs.jus.br/busca/?tb=juris>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

5. CONCLUSÃO

Após o trabalhoso esforço dispensado na elaboração do presente estudo, dada a necessidade de confrontação de ideias muitas vezes conflitantes acerca de institutos polêmicos, como é natural do Direito Tributário, esperamos ter contribuído de alguma forma para a elucidação do tema que nos propusemos a analisar.

Como foi exposto ao longo do trabalho, nos filiamos à corrente doutrinária que entende haver a constituição em definitivo do crédito tributário apenas após o término do processo administrativo fiscal, de forma que seria inaplicável a prescrição durante o seu curso, porquanto ainda se trate o processo administrativo de momento anterior ao marco inicial da prescrição. Assim, entendemos que enquanto em curso o processo administrativo fiscal, continua a correr a decadência.

No entanto, a jurisprudência e doutrina majoritárias mantêm seu posicionamento acerca da constituição definitiva do crédito tributário com a formalização e notificação regular do lançamento tributário, mesmo que haja posterior discussão administrativa de sua procedência que altere seus elementos.

Mesmo que esta seja a interpretação majoritária pela doutrina e jurisprudência pátrias, entendemos que a suspensão temporária da exigibilidade do crédito tributário não pode afigurar-se como óbice absoluto às garantias básicas do contribuinte, em especial à razoável duração do processo, bem como aos princípios da oficialidade e eficiência.

Em razão disso, mesmo que seja considerada a constituição do crédito tributário pelo lançamento, existem argumentos para a limitação do prazo máximo para a tramitação do processo administrativo fiscal, sendo neste caso aplicável o instituto da prescrição na sua modalidade intercorrente. Sustentar posição em contrário é submeter o contribuinte, no julgamento de suas defesas e recursos, a um Estado-juiz – que é simultaneamente seu credor – incapaz de propiciar um processo de duração razoável, ao mesmo tempo em que garante o devido processo legal.

Portanto, ante todas as considerações expendidas, é forçoso concluir pela possibilidade de limitação temporal ao processo administrativo fiscal, seja pela aplicação da prescrição intercorrente ou pela ocorrência da decadência (conforme o momento em que seja considerado definitivamente constituído o crédito tributário), em atendimento aos princípios aplicáveis a esta espécie processual e na busca pela justiça fiscal, sem com isso desrespeitar a legislação tributária vigente.

REFERÊNCIAS

- BECKER, Walmir Luiz. *A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=97698>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- BRASIL. Conselho de Contribuintes. *Súmula nº 11*. Primeira Câmara. Brasília, DF, 28 de maio de 2006. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 250.306 – DF. Primeira Turma. Relator: Min. Garcia Vieira. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Embargos em recurso extraordinário 94.462–1/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- _____. Tribunal Federal de Recursos. *Súmula nº 153, de 10 de abril de 1984*. Brasília, DF. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 17 de abril de 1984. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/sumula_tfr/tfr__151a180.htm#TFR> - Súmula nº 153>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- _____. Tribunal Regional Federal. Região, 1. Apelação Cível nº 9401323836 - MG. Terceira Turma. Relator: Juiz Luiz Airton de Carvalho. Disponível em: <www.trf1.jus.br>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2010.
- HARADA, Kiyoshi. *Prescrição intercorrente na execução fiscal*. Disponível em: <http://www.universojuridico.com.br/publicacoes/doutrinas/3218/PRESCRICAO_INTERCORRENTE_NA_EXECUCAO_FISCAL>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Decadência e prescrição*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Pesquisas Tributárias*, Nova Série 13. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2007.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. Embargos Infringentes na Apelação Cível 16.246 – Duque de Caxias. 2º Grupo de Câmaras. Relator: Des. Orlindo Elias. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 20 fev. 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 596038166. Primeira Câmara. Relator: Des. Tupinambá Miguel Castro do Nascimento. Disponível em: <<http://www1.tjrs.jus.br/busca/?tb=juris>>. Acesso em: 20 fev 2013.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil, vol. I*. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.