

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

JULIANNE NUNES DE LACERDA

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A
POSSIBILIDADE DE PEREMPÇÃO

SÃO PAULO
2019

JULIANNE NUNES DE LACERDA

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A
POSSIBILIDADE DE PEREMPÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como parte das exigências para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag

**SÃO PAULO
2019**

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A POSSIBILIDADE DE PEREMPÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso do Curso de Graduação
em Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie,
como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em
Direito.

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA:

**Professora Dra. Ana Flávia Messa
Universidade Presbiteriana Mackenzie**

**Professor Dr. Eduardo de Moraes Sabbag
Universidade Presbiteriana Mackenzie**

**Professora Dra. Irene Patrícia Nohara
Universidade Presbiteriana Mackenzie**

Aos meu pais e professores, por serem exemplos de dedicação, por me apoiarem em todo o processo de formação e construção de quem sou.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus que me permite todos os dias sonhar e concretizar meus objetivos, e que me ampara nos momentos mais difíceis.

Aos meus pais e irmão, Verônica, Aparecido e Leonardo, que foram a base da minha educação e que sempre me apoiaram em todos os desafios e obstáculos, com amor e incentivo imensuráveis.

Aos meus padrinhos, Simone e Cláudio, que me incentivaram a acreditar no meu potencial e a me dedicar cada dia mais.

Aos meus tios, Mônica e Dilme, que acreditaram em mim desde cedo, e me motivaram a seguir pela carreira jurídica.

Aos meus tios, Alcione e Eduardo, que foram exemplos de superação de todas as adversidades.

Aos meus primos, Rodrigo, Vinicius, Amanda, Camilla e Gabriela, por todos os anos de companheirismo e apoio.

Ao meu namorado, Felipe, por ser meu companheiro de vida e estar ao meu lado desde a formação do ensino médio até a graduação.

Aos meus amigos da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Emily, Fabiana, Isabella, Miho, Patrícia, Carlos e Matheus, por fazerem parte dos 5 melhores anos da minha vida, por serem o motivo de tanta alegria e motivação durante todos os semestres.

Ao Prof.º Ms. Marcelo Romão Marineli pelo auxílio na construção do meu trabalho em sua etapa inicial, com sua disposição e atenção.

E ao meu Orientador, o Prof.º Dr. Eduardo de Moraes Sabbag, que me deu todo o suporte necessário para a construção deste trabalho e me motiva por meio de seu profissionalismo e dedicação ímpares.

Apesar dos nossos defeitos, precisamos enxergar que somos pérolas únicas no teatro da vida e entender que não existem pessoas de sucesso ou pessoas fracassadas. O que existe são pessoas que lutam pelos seus sonhos ou desistem.

(Augusto Cury)

RESUMO

A possibilidade de ocorrência da preempção no âmbito do processo administrativo tributário se revela à luz dos princípios constitucionais e da necessidade de estipular um mecanismo de sanção que garanta a aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/07 e do prazo preempório. A problemática envolvida na positivação da preempção no âmbito administrativo permeia o cotrassenso doutrinário e jurisprudencial, cujo argumento desfavorável versa sobre a impossibilidade do curso de prazos decadenciais, prescricionais e preempórios, no âmbito do processo administrativo fiscal; já o argumento favorável expõe a irregularidade da posição inerte da administração pública, lesando o contribuinte e ferindo os princípios constitucionais; é nesse viés que a preempção se revela como mecanismo viável para que a Administração Pública realize os atos necessários à conclusão do processo respeitando o prazo de cinco anos sob pena de extinção do crédito tributário.

Palavras-chave: Preempção; Prescrição Intercorrente; Decadência; Prescrição; Processo Administrativo; Suspensão; Extinção.

ABSTRACT

The possibility of occurrence of the peremption in the scope of the administrative tax process is revealed due to the constitutional principles and the need to stipulate a mechanism of sanction that guarantees the application of art. 24 of Law No. 11.457/07 and the peremptory period. The problematic involved in the positivation of the prescription in the administrative scope permeates the doctrinal and jurisprudential coarseness, whose unfavorable argument is about the impossibility of the course of decadential, prescriptive and peremptory periods, in the scope of the administrative fiscal process, the favorable argument already exposes the irregularity of the position inert of public administration, injuring the taxpayer and violating constitutional principles, it is in this bias that the peremption reveals itself as a viable mechanism for the Public Administration to perform the necessary acts to the conclusion of the process respecting the term of five years under pain of extinction of the credit tributary

Keywords: Peremption.; Intercurrent prescription; Decadence; Prescription; Administrative process; Suspension; Extinction;

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. CRÉDITO TRIBUTÁRIO	12
1.1. CONCEITO.....	12
1.2. LANÇAMENTO.....	13
1.3. MODALIDADES DE LANÇAMENTO	14
1.4. REVISÃO DO LANÇAMENTO.....	15
2. CAUSAS DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	17
2.1. NOÇÕES GERAIS	17
2.2. MORATÓRIA.....	18
2.3. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL	19
2.4. RECLAMAÇÕES E RECURSOS ADMINISTRATIVOS	20
2.5. CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO E SEGURANÇA E DE TUTELA ANTECIPADA EM OUTRAS AÇÕES	21
2.6. PARCELAMENTO	22
3. CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	23
3.1. NOÇÕES GERAIS	23
3.2. PAGAMENTO.....	23
3.3. COMPENSAÇÃO.....	24
3.4. TRANSAÇÃO	24
3.5. REMISSÃO.....	25
3.6. CONVERSÃO DO DEPÓSITO EM RENDA	25
3.7. PAGAMENTO ANTECIPADO E HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO	26
3.8. DECISÃO ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL.....	26
3.9. DECISÃO JUDICIAL PASSADA EM JULGADO	26
3.10. DAÇÃO EM PAGAMENTO	26
3.11. DECADÊNCIA.....	27
3.12. PRESCRIÇÃO	28
4. A PEREMPÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	30
4.1. CONCEITO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.....	30
4.2. CONCEITO PEREMPÇÃO.....	31
4.3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS CORRELATOS.....	32
4.4. OCORRÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	35

4.5. JURISPRUDÊNCIA	36
4.6. DOUTRINA.....	40
5. CONCLUSÃO	43
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	44

INTRODUÇÃO

Com a finalidade de abordar o tema da possibilidade de ocorrência da preempção no processo administrativo tributário, inicialmente será abordada a constituição do crédito tributário por meio do lançamento e suas modalidades, permeando as causas de suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário.

Para melhor entendimento do assunto é necessário discorrer sobre algumas temáticas essenciais, uma vez que não é possível abordar a preempção no processo administrativo fiscal sem antes dispor sobre o crédito tributário, as causas de suspensão e extinção da exigibilidade do crédito tributário, e especialmente o que diz respeito aos conceitos de prescrição, decadência e prescrição intercorrente.

O crédito tributário é a obrigação tributária tornada líquida e certa por intermédio do lançamento. É por meio do lançamento que ocorre a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação a matéria tributável e cálculo do montante do tributo devido.

Uma das principais características do crédito tributário é a exigibilidade, de tal modo que após o lançamento há o dever de pagar o crédito sob pena de execução fiscal, além de juros de mora e perda do direito de obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa.

Para que evitar a cobrança e perda do direito da obtenção da certidão, há maneiras de suspender a exigibilidade do crédito tributário, ou seja, o fisco não poderá efetuar medidas de cobrança, até que cesse a suspensão, de acordo com o artigo 141 do CTN.

Não obstante tal possibilidade, o crédito pode ser extinto de acordo com o art. 156 do CTN, cabendo à lei dispor sobre os efeitos da extinção total ou parcial do crédito.

Após a abordagem inicial, a temática se volta para a distinção entre os institutos da decadência, prescrição, precrição intercorrente e preempção, tendo em vista a necessidade de uma abordagem mais aprofundada em torno destes conceitos.

Destaca-se, então, o aprofundamento na temática da preempção, ressaltando os princípios constitucionais a serem observados, a lesão ao contribuinte e o prazo adequado para que a aplicação do instituto seja condizente ao âmbito administrativo tributário.

Por fim, será efetuada a abordagem doutrinária e jurisprudencial acerca da temática.

O objetivo central do trabalho será demonstrar a necessidade do instituto da preempção no processo administrativo tributário, de forma a garantir a segurança jurídica, eficiência e celeridade, uma vez que sua inobservância traz prejuízos aos sujeitos da relação

jurídica tributária.

A existência de autos de infração em detrimento do contribuinte impacta em sua regularidade fiscal e traz prejuízos as atividades, com intuito de contestar o crédito e ressarcir os prejuízos, o contribuinte, por meio da impugnação administrativa e recursos administrativos suspende a exigibilidade do crédito no âmbito administrativo e obtém a certidão positiva com efeito de negativa.

Dessa forma, a demora no âmbito processual prejudica não só o contribuinte, mas também o Fisco, que terá atraso no recolhimento de seus tributos e contribuirá para um cenário de instabilidade jurídica, em que não há credibilidade no sistema jurisdicional.

Por esse motivo, é de suma importância a análise da preempção no processo administrativo fiscal.

1. CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1.1 CONCEITO

Conforme disposição do artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, ou seja, é por meio do lançamento tributário que a obrigação tributária se torna líquida, certa e exigível, constituindo o crédito tributário.

Nesse sentido, a obrigação tributária abrange não só o pagamento do tributo, mas também as penalidades em pecúnia. O STJ já se posicionou sobre esta temática, dispondo que a compensação poderia ocorrer entre créditos tributário independentemente de serem tributos ou penalidades. (STJ, 1ª T., REsp 798.263/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 15/12/2005, DJ de 13/2/2006, p. 717.)

Além disso, sabe-se que o artigo 142 do CTN corrobora o entendimento de que o crédito tributário surge por meio do lançamento, ao dispor que:

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.

Posto isso, é por meio do lançamento tributário que o Fisco notifica o contribuinte sobre a constituição do crédito tributário, tendo em vista o nascimento da obrigação tributária líquida, certa e exigível.

Desse modo, podemos verificar que há uma particularidade em relação à obrigação tributária, sendo esta autônoma em relação ao crédito tributário, por exemplo, no entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo¹, caso exista efetivamente uma obrigação tributária, mas o crédito tributário dela decorrente seja considerado formalmente inválido (p. ex., porque oriundo de um lançamento feito por uma autoridade incompetente), isso não impedirá que a autoridade competente proceda ao lançamento e constitua novo crédito, tendo em vista que a obrigação tributária terá subsistido.

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. ref., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 175.

1.2. LANÇAMENTO

Conforme anteriormente mencionado, o crédito tributário representa a obrigação tributária líquida, certa e exigível, decorrente do lançamento, cabendo à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário por meio do lançamento. Podemos verificar tal disposição no artigo 142 do CTN e no artigo 3º do CTN:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nesse contexto, de acordo com Eduardo Sabbag², podemos verificar no artigo 142 do CTN as finalidades e funções do lançamento, quais sejam:

1. **Verificar a ocorrência do fato gerador:** a ocorrência do fato imponible, como fato da vida real, descrito na norma, enseja o nascimento da obrigação tributária. Havendo a constituição do liame obrigacional, é possível se falar em quantificação e qualificação da obrigação tributária, por meio do lançamento;
2. **Determinar a matéria tributável:** visa reproduzir o espectro material de incidência, ou seja, ater -se ao elemento nuclear do tributo exigível. Com o lançamento, permite -se a aferição do *an debeatur* (o “se devido”). Exemplo: exige -se uma taxa, na espécie “taxa de serviço”, em razão da particularização do fato gerador na “prestação de um serviço público específico e divisível”; ou, ainda, exige -se um imposto, o IR, em razão de seu fato gerador, particularizado no “acréscimo patrimonial”. Cabe ao lançamento externar tal núcleo tributável de incidência;
3. **Calcular o montante do tributo devido:** permite -se a aferição do *quantum debeatur* (o “quanto devido”). Assim, o lançamento torna o crédito tributário, antes inexigível e ilíquido, em crédito exigível e líquido. A liquidez, como é cediço, é atributo daquilo que se define, com precisão, quanto à extensão e limites;
4. **Identificar o sujeito passivo:** o lançamento tem o condão de demarcar, concretamente, a sujeição passiva, definida, normativa e abstratamente, na lei tributária, no bojo da estrita legalidade (art. 97, III, CTN);
5. **Propor, se caso o for, a aplicação da penalidade cabível:** é o veículo hábil à exigibilidade das sanções cobradas em virtude do descumprimento da

² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.885.

obrigação tributária. Nessa medida, o lançamento particulariza, concretamente, a exigibilidade da multa, definida, normativa, restritiva e abstratamente, na lei tributária (art. 97, V, CTN).

1.3. MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O Lançamento é um ato privativo do fisco e pode ser realizado de três formas diversas, quais sejam: (i) direto, *de officio* ou *ex officio*, (ii) misto ou *por declaração*; (iii) por homologação ou autolançamento, a seguir expostos:

O lançamento de ofício é aquele que o fisco efetua independente de qualquer atuação do sujeito passivo, ou seja, a própria autoridade administrativa cobra o tributo sem o auxílio do contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 149, I do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim determine. Podemos evidenciar esta modalidade de lançamento em tributos como: IPTU, IPVA, taxas e contribuições de melhoria.

O lançamento por declaração é aquele efetuado pelo fisco com base em informações fornecidas pelo sujeito passivo, ou terceiro. Desta forma, o contribuinte presta informações à autoridade administrativa para a realização do lançamento, é uma ação conjunta entre fisco e contribuinte, consoante artigo 147 do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

É possível verificar tal modalidade de lançamento em tributos como: ITBI, ITCMD, imposto de importação e imposto de exportação. Além disso, é cabível a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, mediante comprovação do erro e antes da notificação do lançamento, conforme supramencionado no artigo 147, §1º, CTN.

O lançamento por homologação é aquele em que o auxílio do sujeito passivo é preponderante na atividade de lançamento do fisco, ou seja, a apuração, cálculos, e quantificação são todos efetuados pelo contribuinte, consoante artigo 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo

obrigado, expressamente a homologa.

Podemos evidenciar essa modalidade de lançamento em tributos como: ICMS, IPI, IR, PIS, COFINS e empréstimos compulsórios.

1.4. REVISÃO DO LANÇAMENTO

A revisão do lançamento tributário é possível nas hipóteses dos artigos 145 e 149 do CTN. Partindo das premissas do artigo 145, podemos evidenciar o seguinte:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

A impugnação do sujeito passivo pode ser efetuada na esfera administrativa, trata-se de defesa ou reclamação em que o sujeito passivo instaura um litígio por não concordar com o lançamento efetuado, tal defesa está prevista nos artigos 14 a 17 do DL n. 70235/72.

Já o recurso de ofício reflete a possibilidade de reanálise da decisão anteriormente proferida na esfera administrativa, em primeira instância, nas hipóteses em que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa ou deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens, consoante disposição do art 34, I e II do DL n. 70.235/72.

Por fim, há disposição da iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do CTN, quais sejam:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro

legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

2. CAUSAS DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1. NOÇÕES GERAIS

O crédito tributário possui como uma de suas principais características a exigibilidade, de tal modo que após o lançamento há o dever de pagar o crédito sob pena de execução fiscal, além de juros de mora e perda do direito de obtenção de certidão negativa.

Entretanto, existem casos em que há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, o fisco não poderá efetuar medidas de cobrança, até que cesse a suspensão, de acordo com o artigo 141 do CTN:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Tais causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão previstas no artigo 151 do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Importante frisar que a ocorrência de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias.

Além disso, no entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo³, as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário conduzem, também, à suspensão do prazo de

³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. ref., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 195.

prescrição de que dispõe o Fisco para cobrá-lo. Afinal, se a ordem jurídica impede o Fisco de exigir o cumprimento de uma prestação, não seria razoável que fluísse o prazo de prescrição, que consiste precisamente em um prazo para que a exigência fosse formulada.

2.2. MORATÓRIA

Podemos definir Moratória como a dilatação do prazo para o pagamento de uma dívida, ou seja, de acordo com o CTN é possível concluir que a moratória pode ser concedida em caráter geral ou individual:

Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I – em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II – em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

Quando concedida em caráter geral, refere-se à moratória concedida pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo, como, por exemplo, moratórias de IPTU concedida pelo Município, ou de ITBI concedida pela União. Dessa forma, os Estados não podem conceder moratória de impostos federais ou municipais, pois não pode alterar os prazos de pagamento de tributos que não são de sua competência.

Por outro lado, a moratória em caráter individual, deve ser concedida por despacho da autoridade administrativa competente, somente quando autorizada por lei do ente tributante respectivo, e respeitadas as condições exigidas para a moratória geral.

Consoante o artigo 155 do CTN, a moratória concedida em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer às condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiros em benefício daquele; II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

2.3. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL

Uma outra forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é o depósito do montante integral. Posto isso, para suspender a exigibilidade do crédito tributário, o depósito deve ser integral, e em dinheiro, em conformidade com a Súmula 112 do STJ.

No entendimento de Hugo de Brito Machado⁴, o depósito é “um ato voluntário do sujeito passivo da relação tributária que pretenda suspender a exigibilidade do crédito tributário e, por isso mesmo, não depende de autorização do juiz, nem de qualquer outra autoridade.”

Entretanto, o depósito integral deve ser efetuado na quantia estipulada pelo fisco e não no valor entendido como correto pelo contribuinte.

Além disso, o depósito suspende a exigência dos juros em detrimento do sujeito passivo, pois embora continuem sendo contabilizados, os juros passam a ser devidos pela instituição depositária. Vale ressaltar que, sendo uma modalidade suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Ao final da demanda, caso o contribuinte seja bem sucedido na demanda, poderá efetuar o levantamento do depósito judicial. Por outro lado, se o contribuinte perder, haverá a conversão em renda destinada aos cofres públicos e conseqüente extinção do crédito tributário.

Vale lembrar que o depósito é facultativo ao contribuinte, razão pela qual não pode ser considerado obrigatório, ou ser considerado condição de questionamento em juízo para determinada exigência fiscal.

Por fim, conclui Zuudi Sakakihara⁵ que:

O depósito do montante integral assegura ao sujeito passivo o direito de contestar e discutir o crédito tributário, sem sofrer os atos executórios, quando por outra forma não esteja suspensa a exigibilidade do crédito tributário e, ao mesmo tempo, garante o recebimento desse crédito pela Fazenda Pública, caso saia vitoriosa da discussão (CTN. art. 156, VI), como também garante ao sujeito passivo que, logrando sucesso na sua demanda,

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 189.

⁵ SAKAKIHARA, Zuudi; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado**. 4 ed. São Paulo: RT, 2007, p. 690.

obtenha a restituição do valor depositado, sem sujeitar -se ao sistema de pagamento por precatório, previsto no art. 100 da Constituição Federal.

2.4. RECLAMAÇÕES E RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Após a constituição do crédito tributário, o contribuinte é notificado para pagar ou apresentar reclamação administrativa, expondo os motivos pelo qual este crédito é considerado indevido. Trata-se de um direito constitucional, pois é assegurada a ampla defesa e o contraditório, com os meios e recursos a ela inerentes, conforme disposição expressa do artigo 5º, LV, da Constituição Federal.

A defesa administrativa é muito utilizada, uma vez que o crédito tributário é suspenso por meio dos recursos administrativos e de impugnações, além de não exigir custas judiciais para discussão nesse âmbito. Nesse sentido, com o crédito tributário suspenso é possível que o contribuinte obtenha certidão positiva com efeitos de negativa, consoante a disposição do artigo 206 do CTN:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

O fisco deve analisar se o lançamento está de acordo com a lei, até que isso aconteça não pode haver cobrança do valor impugnado, nem mesmo inscrição em dívida ativa ou início da contagem do prazo prescricional.

Após a primeira decisão, é possível a interposição de recurso administrativo, direcionado para um órgão colegiado, o qual também suspende a exigibilidade do crédito tributário. Depois do pronunciamento definitivo da Administração Pública favorável ao fisco é que o crédito tributário voltará a ser exigível.

Posto isso, o Supremo Tribunal Federal decidiu por meio do julgamento de Recursos Extraordinários 388.359, 389.383 e 390.513 que é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento de bens como condição para que o contribuinte possa interpor recurso administrativo.

Na linha desse mesmo entendimento, foi redigida a Súmula Vinculante 21 cujo teor corrobora o julgamento: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”.

A exigência de depósito ou arrolamento feriria os princípios do devido processo legal administrativo e da ampla defesa.

2.5. CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA E DE TUTELA EM OUTRAS AÇÕES

A exigibilidade do crédito tributário também pode ser suspensa por meio de liminar em mandado de segurança, ou por meio de tutela provisória deferida em qualquer outro tipo de ação (CTN, art. 151, IV e V). Podemos denominá-las de “tutelas provisórias”, devendo o juiz observar os requisitos legais para sua concessão.

No caso do mandado de segurança, podemos entendê-lo como uma ação judicial que visa defender o direito líquido e certo, ou seja, deve ser provado de plano. Não obstante tais requisitos, deve haver lesão ou ameaça de lesão da autoridade.

Posto isso, para que o juiz possa conceder a liminar terá que averiguar se o contribuinte tem um fundamento relevante para determinado pedido (fumaça do bom direito), e a demora no julgamento pode causar-lhe danos irreparáveis, de difícil reparação, ou ineficácia da medida (perigo da demora). Por meio desses requisitos, é possível a concessão de tal medida.

Por meio da concessão da a liminar, o juiz impede que o crédito tributário seja exigido e determina a suspensão de sua exigibilidade.

Já nas outras espécies de ação pode haver concessão da tutela de urgência ou evidência, de acordo com as disposições dos artigos 294 e 300 do NCPC:

Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

Dessa forma, para que o juiz possa conceder a tutela de urgência deve observar os mesmos requisitos supramencionados, da fumaça do bom direito e perigo da demora.

Para a tutela de evidência não se exige a fumaça do bom direito e perigo da demora, e, sim, o “evidente” direito de quem pleiteia a tutela, por meio da caracterização do abuso do

direito de defesa ou propósito protelatório da parte.

Além disso, a tutela de evidência pode ser concedida se as alegações puderem ser comprovadas apenas documentalmente, ou por meio de teses firmadas em casos repetitivos e súmula vinculante, de acordo com o artigo 311 do NCPC.

2.6. PARCELAMENTO

O parcelamento é também uma medida que suspende o crédito tributário, para tanto, o contribuinte solicita o parcelamento do crédito junto ao fisco e após o deferimento pela autoridade administrativa há a adesão à modalidade de parcelamento disposta na lei.

Houve uma grande discussão sobre a semelhança entre o parcelamento e a moratória, pois na moratória é possível definir o número de parcelas e seus vencimentos, consoante os requisitos do artigo 153 do CTN, razão pela qual o parcelamento é considerado como uma modalidade de moratória.

Após o advento do artigo 155-A pela Lei Complementar nº 104/2001 houve a distinção e autonomia entre os conceitos, conforme segue:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º. Aplicam -se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

No entendimento de Eduardo Sabbag⁶: “O caput do artigo, ao fazer menção à legalidade, apresenta-se excessivo, na medida em que o art. 97, VI, CTN já anuncia a obediência à lei, nos casos de suspensão do crédito tributário. Com relação ao parágrafo segundo, preconiza-se que as normas gerais aplicáveis à moratória serão postas ao parcelamento. Em razão da perfeita simetria de ambos os institutos, pode-se afirmar que a aplicação é antes integral que subsidiária. Já com relação ao parágrafo primeiro, trata-se de dispositivo que encerra um sentido oculto, que só pode ser desvendado pelo conhecimento histórico e interdisciplinar dos institutos de Direito Tributário.”

⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 999.

Por fim, se o contribuinte possuir um débito tributário e obtiver um parcelamento, o mesmo não poderá mais ser exigível (CTN, art. 151, I e VI). Somente serão exigíveis as parcelas, e não o saldo parcelado.

3. CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1. NOÇÕES GERAIS

A extinção da obrigação tributária principal ocorre nos termos do art. 156 do CTN, ou seja, o crédito tributário pode ser extinto por meio do: (i) pagamento; (ii) compensação; (iii) transação; (iv) remissão; (v) a conversão de depósito em renda; (vi) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; (vii) a consignação em pagamento; (viii) a decisão administrativa irreformável (ix) a decisão judicial passada em julgado; (x) a dação em pagamento; (xi) decadência e (xii) prescrição.

Vale lembrar que a extinção do crédito tributário disposta do art. 156 do CTN, ocorre em relação à obrigação tributária principal, enquanto a obrigação acessória se extingue por meio do cumprimento da prestação positiva ou negativa.

Além disso, de acordo com o art. 156, parágrafo único, cabe a lei dispor sobre os efeitos da extinção total ou parcial do crédito observado a disposição dos arts. 144 e 149, ou seja, cada ente deve dispor sobre as consequências da extinção do crédito tributário.

3.2. PAGAMENTO

Uma das modalidades mais comuns de extinção do crédito tributário é o pagamento, isso porque não é necessária autorização por meio de lei para a sua ocorrência.

O artigo 157 do CTN prevê que a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário, ou seja, na hipótese de aplicação de multa o contribuinte deverá pagar não somente a multa, mas também o tributo não recolhido.

Quanto ao pagamento, o artigo 162 do CTN dispõe os meios pelo qual deve ser efetuado, como por exemplo, em moeda corrente, cheque, vale postal, estampilha, papel selado ou processo mecânico, havendo ainda, a possibilidade de dação em pagamento, conforme previsão do artigo 156, XI do CTN.

Além disso, o artigo 158 do CTN estabelece que o pagamento de um tributo não importa em presunção de pagamento: I - quando parcial, das prestações em que se

decomponha, II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos. Desta forma a quantia paga pelo contribuinte deve ser recebida, sendo possível uma cobrança da diferença do valor caso necessário.

Cabe ressaltar que o prazo para pagamento disposto no artigo 160 do CTN é de 30 (trinta) dias da data do lançamento, salvo se definido em legislação própria, devendo ser pago no local de domicílio do sujeito passivo, consoante o artigo 159 do CTN.

3.3. COMPENSAÇÃO

Em relação à compensação, cabe defini-la como uma ação de encontro de contas, ou seja, ocorre quando o contribuinte é credor e devedor concomitantemente e há a extinção da obrigação tributária por conta desta quitação recíproca. Nesse aspecto, o artigo 170 do CTN dispõe que:

Art. 170 - A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo Único - Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

No âmbito federal, a compensação é regulamentada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, já no âmbito estadual, e municipal, carece da lei de cada entidade que dispõe sobre a compensação, em relação aos tributos de sua competência.

Para que a compensação seja efetivada em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o fisco deve aceitar a compensação e posteriormente proceder com a homologação. Caso contrário, havendo discordância da compensação, o fisco indeferirá a compensação, notificando o sujeito passivo, e concedendo prazo para pagamento.

3.4. TRANSAÇÃO

A transação é um acordo de concessões mútuas para o término de um litígio, sendo assim, uma das formas de extinção do crédito tributário prevista no o art. 171 do CTN:

Art. 171 - A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único - A lei indicará, ainda, a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Vale ressaltar que a transação depende de lei que autorize sua intuição, devendo ser indicada por uma autoridade competente para sua efetivação e também especificar as concessões mútuas a serem efetuadas com o sujeito passivo.

3.5. REMISSÃO

A remissão está disposta no o art. 172 do CTN, trata-se de perdão da dívida do contribuinte pelo credor:

Art. 172 - A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Ressalta-se que o tributo é devido, no entanto, o crédito tributário é extinto pelo fisco, por meio de autorização legal e consoante atendendo aos motivos elencados nos incisos do artigo 172 do CTN.

3.6. CONVERSÃO DO DEPÓSITO EM RENDA

Ao final do litígio, com decisão favorável ao fisco, seja ele administrativo ou judicial, verificada a existência de depósito judicial no montante integral do crédito para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, este será convertido em renda a favor do sujeito ativo e o crédito tributário será extinto.

3.7. PAGAMENTO ANTECIPADO E HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO

O montante dos tributos de lançamento por homologação são apurados pelo contribuinte e submetido a apuração do fisco, para que este seja homologado ou não, neste procedimento o sujeito passivo deve antecipar o pagamento da quantia devida antes mesmo da homologação do sujeito ativo.

Somente o pagamento antecipado não extingue o crédito tributário, é necessária a homologação do lançamento, nos termos do art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º. Tal homologação pode ser feita pelo fisco no prazo decadencial de 5 anos, passado esse período se dá a homologação tácita, e o fisco não pode mais efetuar a cobrança caso os valores devidos sejam superiores ao apurado pelo contribuinte.

3.8. DECISÃO ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL

Além dos casos supramencionados, o crédito tributário pode ser extinto em razão de decisão administrativa irreformável, ou seja, por meio das decisões favoráveis ao contribuinte na esfera administrativa, em que o fisco não pode interpor qualquer recurso.

3.9. DECISÃO JUDICIAL PASSADA EM JULGADO

Consoante o artigo 156, X, do CTN, a decisão judicial transitada em julgado, também extingue o crédito tributário, já que se trata de decisão definitiva proferida no processo e nem mesmo a lei pode prejudicar a coisa julgada.

3.10. DAÇÃO EM PAGAMENTO

A dação em pagamento é um ato de pagamento que substitui a pecúnia, após o advento da LC nº 104/2001, o art. 156, XI, do CTN. A dação em pagamento em bens imóveis passou a ser uma das causas de extinção do crédito tributário que poderá ocorrer na forma e condições estabelecidas em lei.

No entendimento de Eduardo Sabbag⁷ “É importante frisar que tal instituto se refere, tão somente, a bens imóveis. Para o STF, o dispositivo no CTN avoca o disciplinamento por lei complementar, uma vez que o crédito tributário deve estar àquela adstrito, consoante o art. 146, III, “b”, CF”.

3.11. DECADÊNCIA

A decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário, em razão do lapso temporal transcorrido, ou seja, o fisco perde o direito de efetuar o lançamento por fazê-lo fora do prazo legal.

É importante frisar que a decadência possui como finalidade a garantia da segurança jurídica, celeridade processual, da estabilidade das relações e paz social uma vez que não seria razoável que o processo perdurasse por tempo indefinido ou não se desenvolvesse em tempo razoável para a defesa dos interesses das partes.

O prazo de decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário é de cinco anos, o marco inicial está previsto nos artigos 173, I do CTN e 150§ 4º do CTN, sendo garantido ainda o direito à restituição.

No caso dos tributos de lançamento por homologação, efetuado o pagamento do tributo pelo contribuinte, aplica-se a regra do artigo art. 150, § 4º.

O artigo 150, §4º dispõe que o prazo para que ocorra a decadência é de cinco anos a contar do fato gerador, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1032.

Já nos tributos de lançamento de ofício, por declaração, ou por homologação em que não houver pagamento, bem como nos casos em que há ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN.

O artigo 173, I do CTN dispõe que o prazo para que ocorra a decadência é de cinco anos a contar do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado:

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;

Nos casos em que houver a anulação do crédito tributário por vício formal, aplica-se a regra do art. 173, II do CTN. Nos termos do referido artigo, o prazo para que ocorra a decadência é de cinco anos, a contar da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Vale ressaltar que há entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a ausência de interrupção e suspensão do prazo decadencial:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150§ 4º E 173 DO CTN)- SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE - DEPÓSITO NO MONTANTE INTEGRAL - ART. 151, II, DO CTN. (...)6. O prazo decadencial não se sujeita a suspensões ou interrupções. (...) (REsp 504822/PR, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. em 16/12/2003)

3.12. PRESCRIÇÃO

A prescrição também é uma causa de extinção do crédito tributário, em razão do lapso temporal transcorrido, neste caso, o fisco perde o direito de propor a execução fiscal por fazê-lo fora do prazo legal, prevista no art. 156, V do CTN.

Conforme previsão do art. 174 do CTN, a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva, ou seja, após o momento em que o crédito tributário se torna indiscutível.

Nessa ocasião, o fisco não pode mais efetuar a discussão administrativa, seja em decorrência da decisão administrativa irrecurável e favorável ao fisco, ou então da perda do prazo de 30 (trinta) dias para que o contribuinte efetue a impugnação (art. 15 do CTN), podendo o sujeito ativo propor a execução fiscal dentro de cinco anos. Caso a execução não seja proposita no prazo, ocorre a prescrição.

De acordo com a jurisprudência do STJ, há entendimento específico sobre o início da contagem do prazo prescricional para tributos de lançamento por homologação, qual seja o momento do vencimento da dívida declarada e não paga:

(...) 3. O termo inicial do lustro prescricional, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período.⁸

Em relação à prescrição, há possibilidades de interrupção, conforme dispõe o art. 174, § único do CTN:

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 – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

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.

⁸ STJ, 2ª T., REsp 658.138/PR, Rel. Min. Castro Meira, j. em 09/05/2019, DJ de 21/11/2005, p. 186.

4. A PEREMPÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

4.1. CONCEITO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A prescrição intercorrente parte da premissa de que nenhuma execução fiscal ajuizada pode permanecer por prazo indefinido no Poder Judiciário ou Procuradoria da Fazenda.

Dessa forma, a contagem do prazo da prescrição intercorrente está disposta no art. 40 e parágrafos da Lei 6.830/80:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Além disso, a Súmula nº 314 do STJ dispõe que: “Não localizados bens penhoráveis, o processo é suspenso por um ano e logo após se inicia o prazo de 5 anos para a prescrição intercorrente”.

A partir da leitura do art. 40 da Lei 6.830/80, podemos evidenciar que o prazo de suspensão do curso da execução se dá no momento em que se verifica a ausência de bens penhoráveis, logo após a primeira tentativa infrutífera ou quando o devedor não é localizado. O juiz e a fazenda pública não definem o início da suspensão, independe, portanto, de requisição por meio de petição.

Posto isso, a ciência da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, ou não localizado o devedor, são suficientes para a inauguração do prazo de suspensão, sendo dever do magistrado declarar a ocorrência de suspensão da execução.

Após o período de um ano sem que os bens penhoráveis ou o devedor tenham sido encontrados, os autos são encaminhados ao arquivo e inicia-se o prazo prescricional.

Decorridos os 5 (cinco) anos, o juiz pode, de ofício, reconhecer ou decretar a prescrição intercorrente, fundamentando os marcos legais e contagem do prazo.

Caso efetivada a constrição patrimonial, ou citado o devedor, ainda que por edital, ocorre a interrupção do prazo de prescrição intercorrente, não bastando nesse caso o simples requerimento de penhora.

4.2. CONCEITO DE PEREMPÇÃO

A perempção é uma fenômeno de extinção do processo em razão da não observância do prazo para conclusão de um procedimento, não sendo um prazo nem de decadência, nem de prescrição.

Com a finalidade de distinguir os conceitos, podemos evidenciar que na decadência o fisco perde o direito de efetuar o lançamento, enquanto na prescrição a perda se refere ao direito de efetuar a cobrança do crédito tributário.

Já na prescrição intercorrente, a premissa é de que a execução fiscal não pode perdurar por tempo indeterminado, caso em que não encontrados os bens penhoráveis ou sujeito passivo no prazo estipulado, a execução fiscal é extinta.

Ocorre que há controvérsias sobre a interpretação dos tribunais no que se refere à existência de prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal.

Primeiro pelo fato de que o termo inicial da prescrição é a constituição definitiva do crédito tributário.

No decurso do processo administrativo ainda não haveria essa constituição definitiva.

Segundo sob alegação de que não há de se falar em prescrição intercorrente, uma vez que a interposição de recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Por essa razão o processo administrativo tem perdurado por prazo indeterminado e gerado grande insegurança jurídica para os contribuintes, conflitando com os princípios da duração razoável do processo e eficiência, dispostos no texto constitucional.

No entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo⁹, temos:

As duas teses – da perempção e da prescrição intercorrente – não são contraditórias, mas sim completam uma à outra. A inércia da Fazenda Pública e o abandono do processo implicam a sua extinção pela perempção, e, como consequência, levam à extinção do direito de propor a ação de execução fiscal e, por conseguinte, do próprio crédito tributário (CTN, art.

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018., p. 189.

156, V).

Por fim, no que se refere à perempção, há o dever de movimentação do processo administrativo, devendo a autoridade administrativa proferir as decisões em prazo razoável para evitar lesão ao contribuinte.

Dessa forma, no âmbito do processo administrativo tributário, o fisco teria o dever de impulsionar o processo administrativo de controle da legalidade do crédito tributário, sob pena de sua extinção definitiva pela perempção.

Podemos notar que se mostra inviável a inércia de movimentação no âmbito do processo administrativo por anos, após instauração do processo por meio da impugnação do lançamento há o dever da autoridade de impulsioná-lo para que se obtenha uma decisão da Administração tributária sobre o conflito, sob pena de perempção.

4.3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS CORRELATOS

Tendo em vista a inércia por longos períodos da administração pública no processo administrativo fiscal, é certo que tal estagnação constitui lesão aos princípios da celeridade da justiça, segurança jurídica, eficiência do serviço público, oficialidade e direito de petição.

O princípio da celeridade da justiça, definido no art. 5º, LXXVII, CF e acrescido pela emenda nº 45/04, pressupõe a garantia de que o processo tenha duração razoável e sua tramitação seja célere: “art. 5º, LXXVII, CF - A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Em relação ao princípio da celeridade, no entendimento de Irene Nohara¹⁰, temos:

Antes mesmo da positivação do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição, as leis de processo administrativo, via de regra, especificaram prazos para a prática de atos. A presença de prazos específicos resguarda ao administrado, caso não haja prorrogação expressa por parte da Administração Pública, o direito subjetivo de exigir uma decisão no lapso temporal previsto em lei.

Não obstante a disposição constitucional do princípio da celeridade, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica) no item 1º do art. 8º dispõe que:

¹⁰ NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo**. 8 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018, p. 266.

Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.

O princípio da segurança jurídica, no entendimento de Maria Sylvania Zanella Di Pietro¹¹, definido no art. 2º da Lei de Procedimento Administrativo - Lei 9784/99, pressupõe a segurança e a confiança dos cidadãos no ordenamento jurídico e nas normas válidas, ou seja, a garantia de que os atos praticados serão tomados a partir de decisões e normas específicas, que possibilitem segurança e boa-fé, sendo vedada a aplicação retroativa de novo princípio no âmbito da administração pública: “art. 2 - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

De acordo com Ana Flávia Messa¹² o princípio da segurança jurídica assim se desdobra:

É mandamento revelado no binômio: certeza do direito e proibição do arbítrio. Tal binômio é fundamentado na supremacia da lei, na estabilidade das relações jurídicas, na previsibilidade de comportamentos, na existência de instituições estatais com poderes e garantias, nos atos do Poder Público com boa-fé e razoabilidade, na existência da Constituição como ordem normativa basilar e adoção de padrões de honestidade e retidão, de forma a não prejudicar ninguém;

No âmbito tributário, tal princípio faz com que sejam fixados os prazos de decadência e prescrição. O processo administrativo se encontra entre os dois momentos, quais sejam o lançamento e a execução do crédito tributário, no entanto não existe uma limitação explícita ao prazo de duração do processo administrativo.

Além disso, o princípio da eficiência, previsto no art. 37, *caput*, da CF, inserido pela Emenda Constitucional nº 19 de 98, apresenta, dois aspectos, conforme dispõe Maria Sylvania Zanella Di Pietro¹³, podendo ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições e os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo. “Art. 37 - A administração pública direta e indireta

¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 31 ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 123.

¹² MESSA, Ana Flávia. **Curso de direito processual penal**. 3. ed. São Paulo : Saraiva, 2017, p. 230.

¹³ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 31 ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 122.

de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”

Em relação ao princípio da oficialidade, é importante destacar a previsão de instauração do processo por iniciativa da Administração, independentemente de provocação do administrado, possibilitando o impulsionamento do processo e adotando todas as medidas necessárias à sua instrução, tal princípio está disposto no art. 2, XII, 5 e 29 da Lei nº 9.784/99:

Art. 2 - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados

Art. 5 – O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado.

Art. 29 - As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

Geralmente a instauração do processo administrativo tributário ocorre por iniciativa do contribuinte, sendo menos frequente a instauração por parte da Administração Pública. No entanto, a autoridade competente deve garantir a celeridade do processo e impulsioná-lo.

Por fim, o art. 5º, XXXIV, “a” da CF, assegura o direito de petição aos poderes públicos, visando a defesa de direitos e contra a ilegalidade e abuso de poder, protegendo tanto os direitos individuais, quanto os direitos coletivos.

Visando a garantia dos princípios supramencionados, o artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 estabelece prazo para proferir as decisões administrativas: “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.

Importante frisar que tal norma corrobora o entendimento de que a inércia das decisões em âmbito administrativo não deve prevalecer, havendo a necessidade de regulamentação que disponha sobre as sanções no caso de descumprimento do referido prazo.

Dessa forma, Eduardo Sabbag¹⁴ conclui que prazo seria aplicável da seguinte forma, após a inércia da administração pública por 360 dias (falta de apreciação dos recursos no CARF, CSRF), começaria a contar o prazo de 5 anos para a ocorrência da preempção. Cada etapa em que se manifesta o direito de petição deve respeitar o prazo de resposta de 360 dias.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 940-946.

4.4. OCORRÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O processo administrativo fiscal possui duas funções principais, sendo a primeira viabilizar a participação do contribuinte na constituição do crédito tributário, principalmente nos tributos lançados de forma direta ou de ofício e a segunda evitar a utilização desnecessária do Poder Judiciário para desconstituir lançamentos tributários realizados em desacordo com a realidade ou em desacordo com a legislação e a jurisprudência.

Conforme anteriormente mencionado, o art. 173 do CTN define que o Direito do fisco de constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva decisão que houver anulado o lançamento anterior.

Além disso, o parágrafo único dispõe que o direito de constituir o crédito extingue-se no mesmo prazo, 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.

Existem casos, conforme relata Paulo de Tarso Vieira Ramos¹⁵, em que ainda não houve a constituição do crédito, mas existe processo administrativo tendente a apurar os valores devidos pelo contribuinte. Se o lançamento e a efetiva constituição do crédito não se derem no prazo quinquenal dispostos no *caput*, o crédito será extinto. Ocorre que o ato de lançamento pode ser impugnado e conseqüentemente ocorrer a suspensão da exigibilidade do crédito, ocasionando no prolongamento do processo sem que exista norma que obrigue a Administração à concluí-lo num prazo razoável, o que seria um contrassenso frente aos princípios constitucionais. Durante o curso do processo administrativo não correm prazos prescricionais e decadenciais, já que estes institutos pressupõem a inércia do Poder Público, como o crédito está com a exigibilidade suspensa e o Fisco não pode cobrá-lo, seria uma contradição afirmar pela aplicabilidade de algum deles.

Por isso, a ainterpretação mais adequada, no entedimento de Marco Aurélio Greco¹⁶, é a de que o parágrafo único do art. 173 definiu o prazo preempatório e estabeleceu que após a

¹⁵ RAMOS, Paulo de Tarso Vieira; MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. Crítica ao posicionamento do STJ. Tributário e Decadência. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2002.

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. Estudos jurídicos em homenagem ao Gilberto Ulhoa Canto. Forense, 1988, p.502 e ss.

instauração do processo administrativo, o Fisco possui o prazo de cinco anos para concluir o exercício desse direito, sob pena de seu exaurimento. Portanto, em consonância com a duração razoável do processo, seriam três os prazos a serem observados: prazo decadencial para constituir o crédito tributário mediante o lançamento, prazo peremptório para concluir o processo administrativo e prazo prescricional para exercer o direito de ação.

Sob esta perspectiva, o fisco possui o dever de impulsionar o processo administrativo, sob pena de extinção definitiva pela preempção. Analisando as normas do CTN, essa revela ser a interpretação mais adequada para a conciliação dos prazos e princípios constitucionais.

Por vezes, o processo administrativo tributário pode exceder o prazo de cinco anos a depender da matéria correlata ou do exercício do direito de defesa, no entanto, nessas situações não há preempção, pois, embora transcorrido prazo superior a cinco anos, não houve inércia por parte da Administração Pública por prazo superior a cinco anos.

O termo preempção, nessa perspectiva, é preferível ao termo prescrição intercorrente, uma vez que o termo inicial do prazo prescricional é a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, a data em que ocorre a conclusão do processo administrativo.

Conforme anteriormente citado, para Machado Segundo, as duas teses são complementares, e poderia ser admitido o emprego do termo prescrição intercorrente, tendo em vista que o crédito já foi constituído, havendo apenas a extinção do direito de propor a execução fiscal, por inércia do exequente no âmbito do processo administrativo.

Dessa forma, a preempção no âmbito do processo administrativo, é fundamentada por meio da não observância pelo exequente da prática dos atos necessários ao andamento do processo, e em decorrência disto é possível vislumbrar a preempção como meio apto a promover a estabilização de situações jurídicas.

4.5. JURISPRUDÊNCIA

Nos primeiros julgamentos e debates a respeito do tema, em 1993, o entendimento que prevalecia era o da inaplicabilidade da prescrição intercorrente, dispondo que o instituto apenas se configura quando, a partir da intimação para diligenciar, decorrer o prazo prescricional sem que o credor a cumpra. O julgado foi feito nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO COM BASE EM TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL - SUSPENSÃO POR FALTA DE BENS PENHORÁVEIS - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - CASO EM QUE NÃO SE VERIFICA.

I- PRESSUPÕE A PRESCRIÇÃO DILIGENCIA QUE O CREDOR, PESSOALMENTE INTIMADO, DEVE CUMPRIR, MAS NÃO CUMPRE NO PRAZO PRESCRICIONAL. ESTANDO SUSPENSAS A EXECUÇÃO A REQUERIMENTO DO CREDOR, PELA INEXISTÊNCIA, EM NOME DO DEVEDOR, DE BENS PENHORÁVEIS, NÃO TEM CURSO O PRAZO DE PRESCRIÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 266; 791, III E 793, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

II- RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (REsp 33.373/PR, Rel. p/ acórdão Ministro WALDEMAR ZVEITER, TERCEIRA TURMA, julgado em 28/09/1993, DJ 21/02/1994)

A jurisprudência foi constituída nesses moldes, sob o fundamento de que um dos requisitos da prescrição é a inércia por parte do sujeito ativo, sendo essa inércia a passividade frente à violação do seu direito, agindo com negligência e de forma voluntária.

Dessa forma, diante da suspensão do processo devido à inexistência de bens passíveis de penhora, não seria possível aplicar a prescrição intercorrente.

A prescrição só deveria ser aplicada quando o fisco deixasse de cumprir diligências necessárias ao devido andamento do processo e enquanto o processo estivesse suspenso, o exequente não teria diligências a cumprir.

Sob essa perspectiva, a jurisprudência entendeu que, enquanto a execução estiver suspensa, não há como se falar em desídia da parte, pois só se configuraria a partir da intimação para dar andamento ao processo, de acordo com os seguintes julgados:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. EXTINÇÃO DO PROCESSO. NECESSIDADE DE PRÉVIA INTIMAÇÃO DO AUTOR. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA.

1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de ser necessária a intimação pessoal do credor antes de reconhecer a prescrição intercorrente.
2. Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 593.723/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, DJe 24/04/2015)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INTIMAÇÃO. AUSÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

1. A jurisprudência desta Corte entende que, para reconhecimento da prescrição intercorrente, é imprescindível a comprovação da inércia do exequente, bem como sua intimação pessoal para diligenciar nos autos, o que não ocorreu no presente caso.
2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1521490/SP, Rel. Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, QUARTA TURMA, DJe 19/05/2015)

Em detrimento de tal entendimento, o Min. Paulo de Tarso, em sentido contrário à jurisprudência, foi relator do acórdão que decidiu, em 2015, pela possibilidade da ocorrência

da prescrição. Diante de uma hipótese em que o processo estava sem movimentação por prazo superior há doze anos, suspenso por ausência de bens penhoráveis, não tendo o exequente durante esse tempo praticado qualquer ato destinado a localizar bens que pudessem ser constritos.

RECURSO ESPECIAL. CIVIL. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. AUSÊNCIA DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. SUSPENSÃO DO PROCESSO. INÉRCIA DO EXEQUENTE POR MAIS DE TREZE ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. SÚMULA 150/STF. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

1. Inocorrência de maltrato ao art. 535 do CPC quando o acórdão recorrido, ainda que de forma sucinta, aprecia com clareza as questões essenciais ao julgamento da lide.
2. “Prescreve a execução no mesmo prazo da prescrição da ação” (Súmula 150/STF).
3. "Suspende-se a execução: [...] quando o devedor não possuir bens penhoráveis" (art. 791, inciso III, do CPC).
4. Ocorrência de prescrição intercorrente, se o exequente permanecer inerte por prazo superior ao de prescrição do direito material vindicado.
5. Hipótese em que a execução permaneceu suspensa por treze anos sem que o exequente tenha adotado qualquer providência para a localização de bens penhoráveis.
6. Desnecessidade de prévia intimação do exequente para dar andamento ao feito.
7. Distinção entre abandono da causa, fenômeno processual, e prescrição, instituto de direito material.
8. Ocorrência de prescrição intercorrente no caso concreto.
9. Entendimento em sintonia com o novo Código de Processo Civil.
10. Revisão da jurisprudência desta Turma.
11. Incidência do óbice da Súmula 7/STJ no que tange à alegação de excesso no arbitramento dos honorários advocatícios.
12. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO (REsp 1522092/MS, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, dj. em 6/10/2015)

Tal decisão corroborou o entendimento para a construção da tese sobre preempção no processo administrativo tributário.

O STF, no âmbito das decisões relacionada aos prazos de decadência e prescrição, deixou implícita a inexistência de prazo para a conclusão do processo administrativo de controle da legalidade do lançamento tributário, de acordo com o seguintes entendimento jurisprudencial:

EMENTA: - Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). 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 para 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 artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.

(STJ - RE 94462 - Relator: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, DJ de 17.12.82, p. 13209).

Nessa mesma linha, conforme relata Machado Segundo¹⁷, a jurisprudência do TFR foi favorável à tese da prescrição intercorrente em algumas situações:

“Execução fiscal. Multa aplicada pelo IAA Processo Administrativo que permaneceu paralisado por longos oito anos, sem culpa do contribuinte. Hipótese em que se tem por verificada a prescrição intercorrente, extintiva da pretensão executória do crédito fiscal. Apelação provida.”

“Processual civil. Prescrição intercorrente só tem lugar, tratando-se de execução fiscal, quando o feito permanece paralisado, por tempo igual ou superior a 05 (cinco) anos, por culpa exclusiva da exequente. Recurso provido. Ag 49852-RS (7904908) rel. Min. Carlos Mario Velloso. DJ 06/11/86. Execução fiscal. Contribuições previdenciárias. Embargos. Prescrição intercorrente. Se o procedimento administrativo fiscal ficou paralisado oito anos, por culpa exclusiva das autoridades fazendárias, e de ser proclamada a prescrição intercorrente. Apelação provida.”

No que diz respeito ao entendimento do STJ, sendo este o atual competente para o julgamento da referida matéria, há decisão que desconsidera a existência de prazo para a conclusão do processo administrativo. Já o STF, por sua vez, oscila entre as duas vertentes: em algumas decisões afirma existir o prazo para conclusão e em outra nega a existência de tal prazo:

Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 124 - Diário da Justiça – 16/04/2009

Viola a Constituição Federal lei estadual que disponha sobre decadência do crédito tributário porque esta matéria é de competência de lei complementar federal.

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade proposta pelo Governo do Estado de Santa Catarina contra o artigo 16.4 da Constituição estadual e o artigo 4 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que se referem a prazo para o proferimento de decisão final no processo contencioso administrativo-tributário. Alega o requerente que os dispositivos ofendem os artigos 146.3.b, 24.1.1, 24.1.4, o “caput” do artigo 37 da Constituição Federal, e o artigo 34.5 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal.

¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 190.

A Corte, por maioria, julgou procedente a ação direta e declarou a inconstitucionalidade da expressão “sob pena de seu arquivamento e da impossibilidade de revisão ou renovação do lançamento tributário sobre o mesmo fato gerador”, contida no artigo 16.4, bem como do artigo 4 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ambos da Constituição do Estado de Santa Catarina. A Corte entendeu que a determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento, equivale à extinção do crédito tributário, cuja validade está em discussão no campo administrativo.

Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo, e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário.

O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição Federal reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária.

Em sentido positivo, nas Cortes Internacionais, a matéria já foi apreciada pelo Tribunal Europeu de Direitos Humanos e o entendimento foi o de que, a partir do instante em que as autoridades fiscais deram início ao processo administrativo interferindo na esfera privada do cidadão, tem início a contagem do prazo relativo à duração razoável. Enquanto não houver uma decisão definitiva o processo permanece existindo e deve ter seu termo em tempo razoável, razão pela qual a Corte Europeia de Direitos Humanos¹⁸ entendeu que após a finalização do processo administrativo faz-se necessário o ajuizamento de demanda judicial, para fins de contagem da duração razoável do processo, onde o período de tramitação na via administrativa deve ser considerado.

4.6. DOCTRINA

A doutrina, ao contrário da grande divergência existente na jurisprudência, converge com os interesses da tese da preempção, uma vez que o intuito desse entendimento é a pacificação social, que não pode ser alcançada se a pretensão permanecer por prazo indefinido.

¹⁸ EUROPA. **Corte Europeia de Direitos Humanos**. Caso Christensen versus Dinmark. *Application* n. 247/07, 22 January 2009.

Dessa forma, Pontes de Miranda¹⁹ dispõe sobre a limitação temporal de direitos e pretensões por parte da Administração Pública:

No Código Civil brasileiro e na ciência jurídica, escoimada de teorias generalizantes, prescrição é a exceção, que alguém tem, contra o que não exerceu, durante certo tempo, que alguma regra jurídica fixa, a sua pretensão ou ação. Serve à segurança e à paz públicas, para limite temporal à eficácia das pretensões e das ações. A proteção, que se contém nas regras jurídicas sobre a prescrição, corresponde à experiência humana de ser pouco provável a existência de direitos, ou ainda existirem direitos, que longo tempo não foram invocados. Não é esse, porém, o seu fundamento. Os prazos prescricionais servem à paz social e à segurança jurídica. Não destroem o direito, que é; não cancelam, não apagam as pretensões; apenas, encobrendo a eficácia da pretensão, atendem à conveniência de que não perdure por demasiado tempo a exigibilidade ou a racionalidade. Qual seja essa duração, tolerada, da eficácia pretensional, ou simplesmente acional, cada momento da civilização determina.

No entendimento de Marco Aurelio Greco²⁰, também haveria prazo para a conclusão da constituição definitiva do crédito tributário, contendo um prazo para a preempção desse direito, ressaltando ainda as diferenças entre os prazos de decadência, prescrição e preempção:

Se o prazo do parágrafo único do art. 173 começa com o início da constituição do crédito tributário pela notificação de qualquer medida preparatória, então parece óbvio que o dispositivo não está se referindo a um prazo para iniciar o procedimento, pois seu termo inicial já é o ato que inicia o procedimento. Vale dizer, enquanto o caput do art. 173 prevê um prazo para iniciar o procedimento, o parágrafo único fixa um prazo depois que o procedimento foi iniciado pela notificação ao sujeito passivo.

Em suma, o dispositivo em tela contém um prazo para concluir a constituição definitiva do crédito, contado do início do procedimento de constituição. Em outros termos, contém um prazo para preempção desse direito.

Esta idéia fica mais nítida se atentarmos para o teor do texto do projeto que resultou no Código Tributário Nacional. No projeto, encontramos o art. 138 que dispunha o seguinte (...).

Note-se que o artigo deixa bem nítido que o direito era de exercer a atividade de constituir o crédito. Vale dizer, na medida em que transcorresse o prazo de cinco anos contados de uma das duas hipóteses indicadas (que são as mesmas do atual art. 173), não mais haveria tal direito; ou seja, não mais poderia ser exercida a atividade em nenhuma de suas etapas. Em suma, se em cinco anos não fosse iniciada essa atividade, não mais poderia sê-lo. Teria havido a decadência.

Mas os parágrafos desse art. 138 explicitavam essa segunda situação, dizendo:

“§1.º Considera-se iniciado (...) §2.º O direito a que se refere (...) §3.º Em caso algum (...)”.

¹⁹ PONTES DE MIRANDA. **Tratado de Direito Privado**: Parte Geral, vol. 6. Bookseller, 1ª ed., 2000, p.135.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. Preempção no lançamento tributário. In: VÁRIOS AUTORES. **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado**: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

Observe-se que o texto do projeto separava em parágrafos as idéias relativas ao tema, explicitando no parágrafo primeiro o que se reputava como início do exercício da atividade e, no seu parágrafo segundo, deixava fora de dúvida que o prazo de cinco anos não se confundia com o prazo da atividade, o parágrafo 2.º tomava por referencial a atividade já iniciada.

No texto definitivo do CTN abandonou-se a idéia do parágrafo terceiro (30 anos) e fundiram-se os dois outros parágrafos no que hoje é o parágrafo único do art. 173. Nessa fusão a clareza, a nosso ver, ficou prejudicada, mas o sentido e alcance continuam o mesmo, qual seja, o de que, uma vez iniciado o procedimento administrativo tributário pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável à verificação do fato gerador, identificação do sujeito passivo etc., tem início um prazo peremptório de cinco anos para que se constitua definitivamente o crédito tributário, sob pena de extinção do direito de constituí-lo (...).

Em função disso, na sistemática tributária ter-se-ão três prazos distintos:

- (i) um prazo de decadência, até a lavratura do auto de infração ou do chamado “lançamento”;
- (ii) um prazo de preempção, desde o início do procedimento até a sua conclusão;
- (iii) um prazo de prescrição, depois de concluído o procedimento administrativo, atendido o critério da *actio nata*.

Corroborando o entendimento de que a inércia da administração pública constitui lesão aos princípios da celeridade da justiça, segurança jurídica, eficiência do serviço público, Andrade Filho²¹ dispõe que

Após o advento da Emenda Constitucional nº 19/1998, que introduziu o princípio da eficiência no art. 37, e da Emenda Constitucional nº 45/2004 trazendo como garantia fundamental a razoável duração do processo, a constituição definitiva do crédito tributário deve se dar no prazo previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN e parágrafo único, sendo decadencial o prazo até a instauração do processo administrativo e peremptório a partir de então, modo que não chegando no seu termo no prazo quinquenal fulminada está a pretensão arrecadatória do Fisco pela preempção

²¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Decadência e o tempo máximo de duração do processo administrativo tributário. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). **Processo Administrativo tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 69.

5. CONCLUSÃO

Por meio do presente trabalho, buscou-se demonstrar a possibilidade da ocorrência da perempção no processo administrativo tributário, percorrendo a análise teórica correlata a origem do crédito tributário e a possibilidade de suspensão e extinção previstas em lei.

Foi explicitado nos primeiros capítulos que o crédito tributário surge por meio do lançamento, uma vez que é por meio deste que a obrigação tributária se torna líquida certa e exigível. No âmbito tributário, é possível que este crédito seja suspenso ou extinto, conforme previsão legal.

Demonstrou-se ainda que é por meio do processo administrativo que a administração pública efetua o controle da legalidade dos atos praticados.

Após o lançamento ou não homologação de determinada compensação o contribuinte pode solicitar que a Fazenda Pública reveja seus atos administrativos no âmbito do processo fiscal.

A discussão principal se voltou para a análise da perempção, pois esta se mostra como um mecanismo jurídico viável para que a Administração pública efetue suas decisões em prazo razoável, já que a ausência de sanção no âmbito do processo administrativo tributário viola os direitos do contribuinte, que são submetidos a um procedimento moroso, sem segurança jurídica e que comprometem o desenvolvimento de atividades.

A mera previsão do art. 24 da Lei nº 11.457/07 no que diz respeito ao prazo máximo de 360 dias para que a administração pública profira suas decisões não traz o resultado esperado, uma vez que não existe sanção legal expressa em caso de descumprimento do referido artigo.

A constituição versa sobre o princípio da duração razoável do processo, razão pela qual há necessidade de prevalecer o entendimento jurisprudencial e doutrinário que garanta a eficácia deste princípio e da norma que versa sobre o prazo máximo para que as decisões sejam proferidas.

Nesta linha de entendimento, decorrido o prazo de 360 dias para que a administração pública aprecie as petições, defesas ou recursos, dá-se o termo inicial do prazo preempório de 5 anos.

Caso mantida a inércia da administração pública, após o referido prazo, ocorre a extinção do crédito tributário pela perempção.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARTIGOS:

MARCONDES, Alexandre José. **Prescrição Intercorrente na Execução Civil**. Letras Jurídicas. Artigo Jurídico – São Paulo, [entre 2011 e 2015] Disponível em: <<http://letrasjuridicas.com.br/artigos/PrescricaoIntercorrentenaExecucaoCivil%20.pdf>> Acesso em: 21/02/2019.

DAMASCENO, Marina; MACEDO, Elaine Harzheim. **A prescrição intercorrente e a extinção do processo de execução; um diálogo entre o direito material e o direito processual**. Artigo científico – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2015. Disponível em: <http://conteudo.pucrs.br/wp-content/uploads/sites/11/2018/09/marina_damasceno.pdf> Acesso em: 27/02/2019.

ANJOS, Vanessa Oliveira Nardella dos. **Prescrição Intercorrente em Execução Fiscal**, (Mestrado) Projeto de Pesquisa - FGV Direito SP, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/vanessa_oliveira_nardella_dos_anjos.pdf> Acesso em: 31/02/2019.

SANTOS, Rosana Claudia Gomes dos. **A prescrição intercorrente no processo de Execução Fiscal: Consensos e dissensos entre a doutrina e a jurisprudência**.

Artigo científico (Pós-Graduação) – Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro - Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/RosanaClaudiaGomesdosSantos.pdf> Acesso em: 12/03/2019

TEIXEIRA, José Roberto Fernandes. **Aspectos da Prescrição Intercorrente da lei de execução fiscal**. Artigo científico. Disponível em: <<http://www.procuradoria.al.gov.br/centro-de-estudos/textos-cientificos/arquivos/>> Acesso em: 14/04/2019

SANTANA, Jamile. **A Sistemática da Prescrição Intercorrente**, Monografia – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Jamile-Santana.pdf>> Acesso em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Jamile-Santana.pdf>

- LEGISLAÇÃO :

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> acesso em: 15 de mar. 2019.

BRASIL. Lei n. 13.105, 17 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 de mar. de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm> Acesso em: 15 de mar. 2019.

BRASIL. Lei n. 5.172, 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**., Brasília, DF, 25 de out. de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 20 de mar. 2019.

BRASIL. Lei n. 6.830, 22 de setembro de 1980., Brasília, DF, 22 de set. de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm> Acesso em: 20 de mar. 2019.

BRASIL. Decreto nº 70.235, 06 de março de 1972. Brasília, DF, 06 de mar. de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> Acesso em: 03 de abr. 2019.

BRASIL. Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001., **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 de jan. de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm> Acesso em: 05 de abr. 2019.

BRASIL. Lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1996., **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 de dez. de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm> Acesso em: 07 de abr. 2019.

BRASIL. Lei n. 9.874 de 29 de janeiro de 1999, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 de jan. de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm> Acesso em: 10 de abr. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 19 de 04 de junho de 1998, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 de jun. de 1998. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm> Acesso em: 17 de abr. 2019.

BRASIL. Lei n. 11.457 de 16 de março de 2007, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 de mar. de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm> Acesso em: 20 de abr. 2019.

SAN JOSÉ DA COSTA RICA. **Convenção Americana de Direitos Humanos**, 22 de novembro de 1969, ratificada pelo Brasil em 25 de setembro de 1992. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>> Acesso em: 22 de abr. 2019.

BRASIL. Súmulas do STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf> Acesso em: 24 de abr. 2019.

- OBRAS :

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Decadência e o tempo máximo de duração do processo administrativo tributário. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). **Processo Administrativo tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 31. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Perempção no lançamento tributário. In: VÁRIOS AUTORES. **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado**: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. ref., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**, 10^a ed. rev e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

MESSA, Ana Flávia. **Curso de direito processual penal** – 3. ed. – São Paulo : Saraiva, 2018.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo**. 8 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

RAMOS, Paulo de Tarso Vieira; MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Lançamento Tributário e Decadência**. Crítica ao posicionamento do STJ. Tributário e Decadência. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2002.

PONTES DE MIRANDA. **Tratado de Direito Privado**: Parte Geral. vol. 6. Bookseller. 1ª ed. 2000, Rio de Janeiro, Forense, 1974.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SAKAKIHARA, Zuudi; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado**. 4 ed. São Paulo: RT, 2007.

- *SITES :*

Prazo da contagem da prescrição intercorrente na execução fiscal. Jornal do Comércio. Disponível em: <https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/cadernos/jornal_da_lei/2019/01/667101-prazo-da-contagem-da-prescricao-intercorrente-na-execucao-fiscal.html>. Acesso em: 08 de abr. 2019.

STJ define tese sobre prescrição intercorrente que afetará mais de 27 milhões de processos. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI287404,21048-STJ+define+tese+sobre+prescricao+intercorrente+que+afetara+mais+de+27>>. Acesso em: 10 de abr. 2019.

SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80). Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/sistematica-para-a-contagem-da-prescricao-intercorrente-prescricao-apos-a-propositura-da-acao-prevista-no-art-40-e-paragrafos-da-lei-de-execucao-fiscal-lei-n-6-830-80/>>. Acesso em: 15 de abr. 2019.