

# PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Victor Régis Brasil e Silva<sup>1</sup>

## RESUMO

Trata-se aqui de uma análise da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, haja vista a notada polêmica instaurada entre doutrinadores e julgadores. O escopo é a apresentação do panorama geral da questão, destacando-se o cotejo das opiniões contrárias e os posicionamentos do Judiciário. Baseia-se, eminentemente, em critérios bibliográficos, com a coleta de documentos textuais, como legislações atualizadas, doutrinas pertinentes e publicações em sites e revistas, consultando-se, ainda, a jurisprudência a respeito do assunto. Dispõe sobre como a Legislação Nacional privilegia sobremaneira o Fisco, analisando-se a temática sob os aspectos do Direito do Tributário, do Processo Tributário e dos Direitos Fundamentais.

**Palavras - chave:** Direito tributário; Processo tributário; Processo administrativo; Prescrição intercorrente; Princípios administrativos.

## INTRODUÇÃO

As explanações destas linhas objetivam expor a polêmica hodierna sobre a existência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Trata-se de questão controvertida, geradora de diferentes pareceres e decisões. É possível, através da supremacia principiológica, a extensão de prerrogativas do processo judicial ao processo administrativo?

Imperioso salientar que o processo administrativo é o meio para que o contribuinte impugne as exações tributárias no talante de resolver as lições de

---

<sup>1</sup> Advogado, Pós-Graduando em Direito Tributário, Pós-Graduando em Direito do Trabalho, Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE.

**Email:** [victor@diasbrasil.adv.br](mailto:victor@diasbrasil.adv.br); **Telefone:** (85) 4141-2002; **Endereço:** Rua Marcos Macêdo, nº 1333, Sala nº 1011, CEP nº 60150-190, Aldeota, Fortaleza, Ceará.

maneira célere, diretamente entre os sujeitos da obrigação. Não será preterido, todavia, o questionamento judicial.

Precipualemente, são inevitáveis as considerações gerais sobre o Direito Tributário e suas nuances, assim como a comparação entre variados enfoques de suas aplicações. Em segundo instante, será delineada uma análise acerca do processo administrativo e seus princípios perante proeminente enfoque constitucional. É imprescindível o estudo sobre o instituto da prescrição tributária, demonstrando-se sua amplitude e suas diferenças da prescrição cível. Nos últimos termos, será joeirada a prescrição intercorrente com o cotejo entre as correntes que se posicionam sobre o tema.

Serão abordadas diversas posições dos mais insignes tributaristas, da mesma forma que julgados dos Tribunais pátrios.

As questões dessa produção serão tratadas sob uma óptica protetora do contribuinte, haja vista a latente verve em prol da Fazenda Pública que se faz ululante no Brasil.

## **1 CONSIDERAÇÕES PREAMBULARES**

### **1.1 Exações Tributárias e o Estado**

As exações tributárias são consequentes da própria existência do Estado, que segundo a clássica definição de Georg Jellinek (apud SABBAG, 2009, p. 18), é “a corporação territorial dotada de um poder de mando originário”.

Através de superficial análise histórica, conclui-se pelo lugar do tributo como lastro da existência dessa minudenciada corporação, sendo sua cobrança fundamental para abalizar as imposições estatais sobre o povo. Pode-se, por pueril analogia, comparar os tributos ao alimento necessário para a sobrevivência do *jus imperium*, criando um ciclo segundo o qual há imposição da exação fiscal com o escopo de garantir esse mesmo poder de imposição.

Hodiernamente, a estrutura do Estado existe sob óbvio desenvolvimento do Direito, havendo objetivos fundamentais que justificam a exação tributária, sendo imperiosa a captação de recursos que permitam prover as necessidades coletivas.

Na Carta Magna Brasileira de 1988, o art. 3º salienta os objetivos da República (*online*):

**Art. 3º.** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

**I** - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

**II** - garantir o desenvolvimento nacional;

**III** - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

**IV** - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Os tributos são o principal meio de amearhar receitas públicas, tendo relevante importância para o atingimento das metas estatais no intuito de proporcionar uma sociedade mais justa e livre da miséria que irrompe no Brasil.

Diante de tão belos ideais e desideratos constitucionais, insta-se mencionar o princípio da autoimposição tributária, fundamentado na própria democracia e na legalidade. Segundo indigitada diretriz, o cidadão deve acordar com a derivação de seu patrimônio por essa haver abalizada por lei. Ora, as leis são elaboradas e exigidas democraticamente, obedecendo todos os requisitos basilares da Lei Maior, considerando-se sua criação pelo “povo” e para o povo. É natural que o cidadão aquiesça com algo criado por outros cidadãos livremente escolhidos para representá-lo.

## **1.2 Injustiça Tributária**

Noutro sentido, é imperioso ressaltar que os alicerces da cobrança tributária, consonantes com várias outras questões brasileiras, têm a prática claramente distinta da teoria. O Brasil ocupa destaque cativo entre os países de maior carga tributária no mundo. Essa assertiva é comprovada por reportagem publicada aos 21 dias do mês de maio de 2010 na página eletrônica da revista VEJA (*online*), divulgando que o brasileiro trabalhou 148 dos 365 dias do citado ano somente para honrar seus compromissos com o fisco:

Carga tributária

Brasileiro vai trabalhar até 28 de maio somente para pagar impostos.

Na próxima sexta-feira, dia 28, os brasileiros completarão 148 dias trabalhados em 2010 somente para pagar impostos. Segundo um estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), desde janeiro e até o fim de maio, o brasileiro trabalhou apenas para cumprir suas obrigações tributárias com os fiscos federal, estaduais e municipais.

O levantamento, divulgado na quinta-feira, mostra que, este ano, 40,54% do rendimento bruto dos contribuintes estará retido para o pagamento de impostos. O estudo tem como base o Impostômetro - painel colocado na capital paulista para registrar, em tempo real, a carga tributária no país -, cuja previsão de arrecadação para 2010 é de 1,2 trilhão de reais. O total arrecado até o momento rendeu aos governos federal, estaduais e às prefeituras quase 500 bilhões de reais.

Ainda segundo a pesquisa, nos dias de hoje, os brasileiros trabalham quase o dobro do que trabalhavam na década de 70 para pagar impostos. Os cidadãos do país perdem apenas para os suecos (185 dias) e franceses (149 dias) como o povo que mais trabalha para dar conta da carga tributária.

Os números da pesquisa foram baseados no rendimento médio mensal do brasileiro. Se for levada em conta somente a baixa renda (rendimentos de até 3.000 reais), o total de dias trabalhados para pagar impostos chega a 141. No caso da classe média (renda entre 3.000 e 10.000 reais) serão necessários 157 dias, ou seja, até 6 de junho. No caso da população de alta renda, serão 152 dias, ou até 1º de junho.

[...]

Conforme exposto, o contribuinte brasileiro paga tributos como se vivesse em um país de extremo desenvolvimento dos serviços públicos, contudo, inúmeras vezes, é compelido a adquirir tais prestações de empresas particulares, haja vista o visível atrofiamiento da saúde, da segurança, dentre outros. A carga é onerosa a ponto de massacrar pequenas e médias empresas, sendo que 22% daquelas fecham todo ano, segundo pesquisa feita em 2009 pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE.

Impende destaque para a ausência de critério na elaboração e cobrança dos tributos. Consoante as melhores definições transcritas na doutrina, tributos indiretos são aqueles que incidem sobre o consumo, o lucro, o faturamento, sendo seus valores indiferentes ao contribuinte onerado. Já os tributos diretos incidem sobre o patrimônio, sendo sensíveis sobre a condição do contribuinte e procurando onerar os mais abastados. Nas palavras do doutrinador Eduardo Sabbag (2009, p. 138), “as cargas tributárias direta e indireta, mantiveram-se assim distribuídas: 40% para a primeira e 60% para a segunda”.

Sabbag continua citando Márcio Pochmann:

Segundo Márcio Pochman, presidente do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), “os pobres do Brasil pagam 44% mais de imposto, em proporção à sua renda, que os ricos. Embora os 10% mais pobres não paguem Imposto de Renda, consomem bens com alta carga de impostos indiretos, como os da cesta básica”. Para Pochmann, ao apresentar dados que mostram a incidência de tributos mais fortes entre os hipossuficientes, afirma que 1,8% da renda dos mais pobres é gasta com IPTU, enquanto 1,4% da renda dos mais ricos é gasta com o imposto. Para ele, ‘o IPTU das

*mansões é proporcionalmente menor que o da favela'. (SABBAG, 2009, p.139). (grifo original).*

### **1.3 Conceito de Direito Tributário**

Frente ao eterno conflito entre o contribuinte e o fisco, é importante o cotejo de dois conceitos de Direito Tributário que exprimem essas ópticas tão distintas e, no mesmo passo, complementares.

O primeiro é mais pragmático, fixando somente a mecânica tributária, sendo verdadeiro mantra da Fazenda Pública. O Direito Tributário seria um conjunto de normas que cuida da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, com o propósito de abastecer os cofres públicos e garantir as atividades do Estado.

Na contramão ideológica, Hugo de Brito Machado (2007, p. 3) define o Direito Tributário como “ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas às imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

Ponderadas as definições, conclui-se que há duas forças contrárias e detentoras de substratos constitucionais para suas condutas, sendo, todavia, imprescindível a re-análise de diversos posicionamentos jurisprudenciais contemporâneos que corroboram com a volúpia arrecadatória do Fisco, menoscabando o cidadão e suas garantias fundamentais.

## **2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

### **2.1 Distinção, na esfera da Administração Tributária, entre os meros procedimentos administrativos e os processos administrativos propriamente ditos**

O crédito tributário é constituído pelo lançamento, sendo sua lavratura de competência exclusiva da autoridade administrativa. No instante do lançamento, inicia-se o procedimento administrativo tributário, que objetiva 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. Essa definição é delineada no art. 142 do CTN (*online*), senão veja:

**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.

Nessa toada, o procedimento administrativo fiscal é iniciado pela notificação do lançamento, pelo auto de infração ou pela apreensão de livros e mercadorias, sendo “caminho para a consecução do ato de lançamento (inclusive fiscalização tributária e imposição de penalidades”. (MARINS, 2010, p.143).

No que tange ao processo administrativo tributário, sua análise pode ser feita sob duas perspectivas. No sentido amplo, é o conjunto de atos administrativos para que a autoridade competente conheça uma situação jurídica entre o fisco e o contribuinte. Já no sentido estrito, é o tipo de processo administrativo que tem por jaez a determinação e exigência do crédito tributário.

Na linha de pensamento de diversos tributaristas, como Hugo de Brito, o processo administrativo tributário possui garantia constitucional no dispositivo desta Carta que assegura a todos, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos poderes públicos, em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

**Art. 5º.** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

**XXXIV** - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a. o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder; [...] (Constituição Federal de 1988, *online*).

Conclusivamente, o doutrinador James Marins (2010, p.143) distingue o processo administrativo tributário do procedimento administrativo tributário de forma contundente. Procedimento é o caminho para a consecução do lançamento e o processo é o meio de solução administrativa de conflitos fiscais.

## **2.2 Princípios do Processo Administrativo Tributário**

Ocorrida a conversão do procedimento em processo administrativo através da impugnação tempestiva à notificação do lançamento, tornar-se-ão aplicáveis os

princípios doravante elencados e sucintamente minuciados, sendo sua observância imprescindível sob a égide das garantias fundamentais.

### *2.2.1 Princípio do Devido Processo Legal*

A Constituição Federal vigente dispositiva a imperiosidade do devido processo legal em seu artigo 5º, LIV, segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (*online*).

O texto constitucional segue resguardando os litigantes de processos administrativos no seu artigo 5º, LV, pois “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa”.

Essa diretriz é cláusula pétrea na categoria dos direitos e garantias fundamentais. Sua definição é delineada por Marins (2010, p. 168):

A conhecida cláusula do *due process of law*, de amplíssimo valor, biparte-se nos princípios do devido processo legal substancial (*substantive due process*) e do devido processo legal processual (*procedural due process*). Em sua vertente substantiva a cláusula do devido processo legal compreende os postulados de direito material, como, no Direito Tributário, por exemplo, as garantias concernentes ao princípio da legalidade, princípio da isonomia, princípio da capacidade contributiva, princípio da anterioridade, princípio do não-confisco etc. Em seu sentido estritamente processual (*procedural due process*), o princípio do devido processo legal expressa as garantias elementares das quais derivam inumeráveis princípios do processo, seja administrativo ou judicial [...].

### *2.2.2 Princípio do Contraditório*

Conforme se depreende da leitura do item anterior, o princípio do contraditório é consequência do princípio do devido processo legal, possuindo amparo constitucional no artigo 5º, LV.

Os litigantes têm a prerrogativa de manifestação nos processos, seja por simples expressão própria ou por defesa contra pleitos da parte contrária.

### *2.2.3 Princípio da Ampla Defesa*

Este princípio existe no talante de que todas as provas sejam devidamente produzidas no processo, garantindo ao litigante a confirmação de suas alegações.

É uma diretriz dotada de caráter constitucional, balizada também no artigo 5º, LV.

#### 2.2.4 *Princípio da Ampla Competência Decisória*

É ilação dos princípios já detalhados, esculpindo que é abrigado o direito do contribuinte de que toda a sua matéria de defesa seja conhecida e apreciada pelo órgão administrativo julgador da lide fiscal.

#### 2.2.5 *Princípio da Ampla Instrução Probatória*

É inferência do *supra* particularizado princípio da ampla defesa, sendo o direito todos os meios de prova em Direito admitidos durante o julgamento administrativo.

O jurista James Marins (2010, p. 173) assim discorre sobre o assunto:

Esta garantia, consectário insuprimível do conteúdo jurídico do direito à ampla defesa, é conferida expressamente aos litigantes em Processo Administrativo através do ar. 5º, LV, da CF/88. Não podem, por isso mesmo, a legislação processual administrativa ou o órgão julgador obstaculizarem o exercício do direito à prova, sob pena de incidência em cerceamento de defesa, nem criar presunções fazendárias absolutas ou presunções relativas que colimem inverter o *ônus probandi* ou exigir prova negativa (a chamada *prova perversa*).

#### 2.2.6 *Princípio do Duplo Grau de Cognição*

Apesar das discordâncias acerca da existência dessa diretriz, a maioria dos doutrinadores entende que se trata de um desdobramento da constitucionalmente assegurada ampla defesa, sendo imprescindível a possibilidade recursal para um julgamento seguro e diligente.

#### 2.2.7 *Princípio do Julgador Competente*

O contribuinte tem o direito de impugnar a pretensão fiscal e ter sua lide tutelada por órgão administrativo composto de julgadores capazes e dispostos a exarar decisões baseadas na imparcialidade, conforme ressalta Marins (2010, p.175):

[...] tais órgãos devem ser dotados de julgadores administrativos imparciais, competência julgadora previamente estabelecida na legislação e adequados mecanismos prévios de determinação de competência para cada caso concreto que lhes for submetido à apreciação.

Nesse sentido, sobreleva-se que a autoridade julgadora deve ser imparcial, competente e legalmente habilitada.

Impende destaque para os incisos XXXVII e LIII, ambos do artigo 5º da CF/88 (*online*):

**XXXVII** - não haverá juízo ou tribunal de exceção;  
**LIII** - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente; [...]

#### 2.2.8 *Princípio da Razoável Duração do Processo Administrativo*

O princípio da razoável duração do processo administrativo é basilar como intróito à discussão fundamental acerca da prescrição intercorrente, posto que é baliza da Carta Magna à dilação temporal da persecução fiscal. O contribuinte não pode aguardar definição administrativa de sua impugnação indefinidamente, sendo ótimo senso a imposição de limites.

A Emenda Constitucional nº45, de 2005, acresceu ao artigo 5º da Constituição Federal o inciso LXXVIII, que dispõe o seguinte: “LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (*online*).

Nesse propósito, cabe transcrição das conclusões do doutrinador Leandro Paulsen (2010, p. 19) sobre o prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal:

A jurisprudência dominante no sentido de que não há prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal ao argumento de que a lei não estabelece prazo específico para tanto (prazo de perempção), além do que, lançado o crédito, não se fala mais em decadência e, de outro lado, o prazo prescricional só tem início com a constituição definitiva do crédito, o que ocorre ao final do processo administrativo fiscal. Vide, contudo, as notas acerca da aplicação do art. 173, parágrafo único do CTN e a nota adiante a favor do reconhecimento da prescrição intercorrente no curso do processo administrativo. Ademais, deve-se considerar a já referida determinação constitucional de razoável duração do processo, inclusive o administrativo.

Outrossim, verifica-se a prescrição intercorrente, a ser minudenciada infra, como dedução do princípio constitucional da razoável duração do processo, seja este judicial ou administrativo.

### **3 PRESCRIÇÃO**

### 3.1 Conceito de Prescrição

O conceito de prescrição será observado, inicialmente, sob a ótica do Direito Civil, para então ser construído no âmbito tributário.

O Código Civil de 2002 (*online*) expõe a prescrição como causa extintiva da pretensão oriunda de um direito violado:

**Art. 189.** Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

Dessa maneira, a prescrição é a perda do direito de pleitear a tutela do Estado sobre uma violação da esfera legal de uma pessoa, jurídica ou física.

Há menção à prescrição no Código Buzzaid (*online*) como uma causa extintiva do processo com resolução do mérito:

**Art. 269** - Haverá resolução de mérito:  
 I - quando o juiz acolher ou rejeitar o pedido do autor;  
 II - quando o réu reconhecer a procedência do pedido;  
 III - quando as partes transigirem;  
**IV - quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;**  
 V - quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação. (grifo aposto)

Nessa toada, o Direito Civil traça a prescrição como fatal para a pretensão de ação, bem como para o processo já iniciado, pondo fim à liça por inteira.

Na seara do Direito Tributário, a prescrição merece estudo sob duas perspectivas. Primeiramente, conceitua-se a prescrição tributária com a “perda do direito de ação judicial para a cobrança do crédito tributário, em razão de inércia da Fazenda Pública após o transcurso de prazo determinado em lei” (MELO, 2005, p. 326).

Há consonância com os ensinamentos do professor Eduardo Sabagg (2009, p.739):

Define-se como fato jurídico que determina a perda do *direito subjetivo* de ajuizamento da *ação de execução (fiscal)* do valor do tributo. Vale dizer que a prescrição, veiculando a perda do direito à ação (*actio nata*), atribuída à proteção de um *direito subjetivo* e, por isso mesmo, desfazendo a força executória do credor em razão de sua inoperância, apresenta-se como figura de *direito processual*.

Hugo de Brito (2007, p. 245) segue na mesma linha ao afirmar que “a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva”.

Todos esses enunciados têm lastro no art. 174 do Código Tributário Nacional (*online*):

**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.

Numa segunda perspectiva, a prescrição tributária é uma causa de extinção não somente da pretensão de cobrar o crédito tributário, mas do crédito em si.

Assim, José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 326) define prescrição como um instituto que “objetiva desestimular o desinteresse da Fazenda no tocante ao recebimento dos valores tributários que lhes são devidos, fixando prazo para seu exercício, sob pena de extinção”.

Sabbag (2010, p. 739) leciona que “segundo o art. 156, V, do CTN, a prescrição é causa extintiva do crédito tributário. [...] Portanto, havendo prescrição, nula será a ação executiva (art. 618, I, CPC) e extinto estará o crédito tributário”.

Insta a citação do artigo 156 do CTN (*online*), expositor do rol de causas extintivas do crédito tributário:

**Art. 156.** Extinguem o crédito tributário:  
**I** - o pagamento;  
**II** - a compensação;  
**III** - a transação;  
**IV** - remissão;  
**V** - a prescrição e a decadência;  
**VI** - a conversão de depósito em renda;  
**VII** - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;  
**VIII** - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;  
**IX** - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;  
**X** - a decisão judicial passada em julgado.  
**XI** - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

**Parágrafo único.** A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149. (grifo aposto)

Derradeiramente, impende a transcrição das palavras de Hugo de Brito (2007, p. 245), unindo as perspectivas discutidas e diferenciando a prescrição da decadência:

Dizer que a ação para cobrança do crédito tributário *prescreve* em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a *execução* do crédito tributário. Tal prazo é contado da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais se admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo. Se não efetua a cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo.

Na 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*.

O CTN, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário (art. 156, V). Assim, nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária.

*Ex positis*, depreende-se que a prescrição tributária é mais ampla que a prescrição da doutrina sobre Teoria Geral do Direito Civil, haja vista atingir a prerrogativa de cobrança do crédito tributário, bem como o crédito em si.

Esse caráter amplo é justificável caso feita uma avaliação do Direito Tributário como meio protetor do contribuinte dos excessos fiscais, das volúpias arrecadatórias. A inércia da Fazenda Pública deve ser penalizada e o contribuinte deve ser resguardado de cobranças infundáveis sob o esteio dos princípios da segurança jurídica e da razoável duração do processo.

### **3.2 Termos Inicial e Final da Prescrição**

O termo *a quo* para a contagem do lustro prescricional é obtido na inteligência do artigo 174, *caput*, do CTN (*online*), segundo o qual “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Essa determinação é confirmada pela Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Processual civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Artigo 543-C, do CPC. Tributário. Execução fiscal. Prescrição da pretensão de o fisco cobrar judicialmente o crédito tributário. Tributo sujeito à lançamento por Homologação. Crédito tributário constituído por ato de formalização praticado pelo contribuinte (*in casu*, declaração de rendimentos). Pagamento do tributo declarado. Incorrência. Termo inicial. Vencimento da obrigação Tributária declarada. Peculiaridade: Declaração de rendimentos que não prevê data posterior de vencimento da obrigação principal, uma vez já decorrido o prazo para pagamento. Contagem do prazo prescricional a partir da data de entrega da declaração.

1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).

2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, *verbis* :

*"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."*

**3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.**

[...]

(REsp 1.120.295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010). (grifo aposto).

A constituição definitiva do crédito tributário merece destaque, pois depende da existência ou não de impugnação do contribuinte contra a notificação do lançamento. Assim, serão possíveis dois termos iniciais para a contagem da prescrição. O primeiro é a data da própria notificação do lançamento, caso não haja impugnação administrativa. O segundo é a data da decisão administrativa derradeira.

Passados cinco anos da constituição definitiva do crédito, haverá o termo final da prescrição, fatal para esse crédito.

### 3.3 Prescrição Intercorrente

#### 3.3.1 Conceito

A prescrição tributária, conforme estudado alhures, é dotada de peculiaridades consequentes da Constituição e do Código Tributário Nacional.

Na definição do Dicionário Jurídico de Maria Helena Diniz (1998, p.699), a prescrição intercorrente "é admitida pela doutrina e jurisprudência, surgindo após a propositura da ação. Dá-se quando, suspensa ou interrompida a exigibilidade, o processo administrativo ou judicial fica paralisado por incúria da Fazenda Pública."

Fato interessante é que a prescrição pode ocorrer no curso do próprio processo, na hipótese de inércia processual causada pelo credor, sendo essa a prescrição intercorrente. Há polêmica na doutrina e na jurisprudência acerca da possibilidade de curso na prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. Esta discussão será mais bem joeirada a seguir.

#### 3.3.2 Prescrição Intercorrente Judicial

Para a melhor compreensão na esfera administrativa, é imperiosa uma breve análise judicial da prescrição intercorrente.

O artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80) previa uma genuína aberração jurídica, com o escopo de tornar imprescritível o crédito tributário. Através da leitura da redação original, o indigitado dispositivo causava a suspensão da prescrição por tempo indeterminado, sujeitando o contribuinte à exação ainda que passado lapso superior a cinco anos de prosterinação.

Sobre a questão, Marins (2010, p. 693) salienta:

Prevê o art. 40 da LEF descabida hipótese de interrupção do prazo prescricional, que teria por fim prático tornar o crédito tributário imprescritível. Tal entendimento configura aberração jurídica, contrariando o mais elementar senso jurídico, quer por ferir frontalmente a isonomia, quer por abater o ideal da segurança jurídica, que justifica o instituto da prescrição.

Em 29 de dezembro de 2004, a Lei nº 11.051 adicionou o §4º ao artigo 40 da LEF, determinando o seguinte (*online*): "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".

Do mesmo modo, com a intenção de pacificar o assunto, o Superior Tribunal de Justiça elaborou a Súmula nº 314 (*online*): “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

### 3.3.3 Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário

Sobre a aplicação do instituto da prescrição intercorrente nos processos administrativos fiscais, urge a avaliação das duas correntes doutrinárias e jurisprudenciais sobre a matéria.

A primeira corrente é contra essa possibilidade, dada a literalidade do CTN ao dispor que o lustro prescricional somente tem início quando constituído definitivamente o crédito tributário. Existindo impugnação administrativa à notificação do lançamento, o crédito será definitivamente constituído unicamente após a decisão final do processo administrativo.

Inarredável a menção aos ensinamentos de Leandro Paulsen (2010, p.20):

Os Tribunais e os Conselhos de Contribuintes, ao rejeitarem a possibilidade de preempção no que diz respeito à conclusão do processo administrativo fiscal referem-se, normalmente, ao descabimento da contagem de “prazo prescricional” no curso do processo administrativo, sob o fundamento de que estaria suspensa a exigibilidade do crédito tributário, e que, por isso, não teria como ter início o prazo, dado que a Fazenda Pública estaria impedida de acionar o contribuinte para a cobrança judicial, além do que o art. 174 do CTN estabelece como termo “a quo” do prazo prescricional a constituição definitiva do crédito tributário, o que só ocorre com a decisão final do processo administrativo.

Nessa orientação, merece relevo a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. MULTA DO ART. 23, § 2º DA LEI 4.131/62. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 174, DO CTN.

[...]

7. O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a

contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica. 8. A natureza tributária do crédito, reconhecida na sentença e no acórdão recorrido, advém da Lei 4.131/62, que estabelece procedimentos para a fiscalização das operações cambiais no mercado de taxa livre, utilizado na tributação da renda obtida nas diferenças cambiais positivas - ganho de capital.

9. A multa fiscal subsume-se aos prazos de prescrição estabelecidos pelo direito tributário, restando inaplicável o art. 114, I do Código Penal, pois a sua natureza jurídica não está ligada ao crime. 10. In casu, os fatos que originaram a multa fiscal vinculada a nenhum ilícito penal, nos termos do art. 23, § 2º da Lei 4.131/62, ocorreram em 1978, a instauração do processo administrativo para apurar o evento se deu em 23.04.80 e a notificação da penalização fiscal sucedeu-se em 26.11.90, recorrendo a empresa, administrativamente, em 14.01.91. Entretanto, considerando-se que, no lapso temporal que permeia o lançamento e a solução administrativa não corre o prazo prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito até a notificação da decisão administrativa, ocorrida em 07.08.96, exsurge, inequivocamente, a inocorrência da prescrição, porquanto a empresa recorrente, impetrou o mandado de segurança em 25.11.96, suprimindo a necessidade da ação fiscal.

11. A título de argumento obiter dictum impõe-se esclarecer: a) é que em princípio a norma encerraria técnica de natureza de fiscalização cambial. Entretanto, essa informação também é utilizada para fins de verificação de ganhos de capital por parte das contratantes brasileiras (imposto de renda na fonte), decorrente da diferença positiva do câmbio. Tanto a sentença, quanto o acórdão recorrido reconheceram natureza tributária à multa, merce de que a Lei 4.131/62 conta com diversos dispositivos tributários, motivo pelo qual baseei o voto nessa premissa; b) tratando-se de multa tributária, conforme o entendimento já exposto no voto, não se poderia aduzir à prescrição intercorrente, pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, porquanto não há como se prescrever algo que não se pode executar, sendo certo que o PAF (Decreto 70.235/72) nunca aventou a possibilidade de prescrição intercorrente; e c) ad argumentandum tantum, ainda que se pretenda considerar a multa com a natureza administrativa, também haveria um vácuo legislativo, uma vez que somente com o advento da Lei 9.873 de 23.11.99 foi prevista a prescrição do processo administrativo, no mesmo sentido do art. 4º do Decreto 20.910/32, o que impediria a fluência do lapso prescricional. 12. Recurso especial desprovido. (REsp 840.111/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 01/07/2009) (grifo nosso)

Noutra linha de pensamento, há a segunda corrente que é a favor da aplicação da prescrição intercorrente em processos administrativos fiscais, com fundamento nos princípios da razoável duração do processo administrativo, da segurança jurídica, da isonomia, dentre outros. Paulsen enfoca (2010, p. 20):

Há precedentes judiciais e administrativos, contudo, admitindo a ocorrência de tal 'prescrição intercorrente administrativa', sob o fundamento de que, havendo paralisação do curso do processo por culpa exclusiva do credor (que no processo administrativo está também na posição de julgador, moroso), não há fundamento para se deixar de aplicar a regra do CTN.

Dessa forma exara o Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

TRIBUTÁRIO. NOTIFICADO O LANÇAMENTO EX OFFICIO, INOCORRE A DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL, APÓS A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. APRESENTAÇÃO DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS. DEMORA NO JULGAMENTO DO RECURSO. OCORRÊNCIA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. APELAÇÃO DESPROVIDA. SENTENÇA CONFIRMADA.

3 - Todavia, se a autoridade fiscal demora mais de 5 anos para julgar o recurso administrativo contra o lançamento, ocorre a prescrição intercorrente.

4 - Apelação desprovida.

5 - Sentença confirmada.

(AC 9401323836/MG, Rel. Juiz Luiz Airton de Carvalho, Terceira Turma, julgado em 16/10/1998, DJ 12/2/1999).

## CONCLUSÕES

Diante de todo o estudo delineado, observa-se que a matéria é controversa, capaz de gerar calorosas discussões entre constitucionalistas, processualistas e tributaristas.

Primeiramente, anotou-se sobre a essência do Direito Tributário, demonstrando-se sua íntima relação com o Estado e os variados conceitos consequentes dessa ligação. Posteriormente, definiu-se o processo administrativo e elencou-se os princípios que norteiam o processo administrativo tributário. Isto foi importante para expor que, apesar da ausência expressa de previsão legal, há urgência principiológica para a aplicação da prescrição intercorrente administrativa. Finalmente, entrou-se no mérito da prescrição. Houve necessidade de demonstração da amplitude da prescrição tributária, bem como de um breve histórico da prescrição intercorrente judicial. Há, então, a apresentação das duas principais correntes que se enfrentam sobre a aplicabilidade ou não da prescrição intercorrente administrativa.

Feita a recapitulação, entende-se que a Fazenda Nacional dispõe de variadas regalias para garantir o substrato que manterá a máquina estatal em funcionamento, sendo a diligência sua principal diretriz. Noutro sentido, perante todas as garantias constitucionais do contribuinte, a inércia fiscal deve ser penalizada no intuito de resguardar a própria segurança jurídica.

Os maiores Tribunais nacionais entendem pela inexistência da prescrição intercorrente administrativa, menoscabando diretrizes constitucionais e, por diversas vezes, a própria *mens legislatoris*.

A ausência legislativa deve ser suprida pelo aprofundamento principiológico e pela indispensável pacificação da matéria em favor do hipossuficiente contribuinte, ou seja, a aplicação da prescrição intercorrente administrativa como sanção à morosidade de ao descaso processual do credor.

## REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm) >. Acesso em 25.06. 2010.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm)> Acesso em: 13.06.2010;
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6830.htm>> Acesso em: 13.06.2010;
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)> Acesso em: 13.06.2010;
- \_\_\_\_\_. **Súmula nº 314 do Superior Tribunal de Justiça**, de 12 de dezembro de 2005. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stj/stj\\_\\_0314.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0314.htm)> Acesso em: 13.06.2010;
- **Carga Tributária. Economia**. Revista VEJA, 21 de maio de 2010. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/brasileiro-vai-trabalhar-28-maio-somente-pagar-impostos>>. Acesso em 14.07.2010;
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007;
- DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo. Saraiva, 1998;
- MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. São Paulo: Dialética, 2010;
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2005;
- PAULSEN, Leandro; AVILA, Rene Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010;
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.