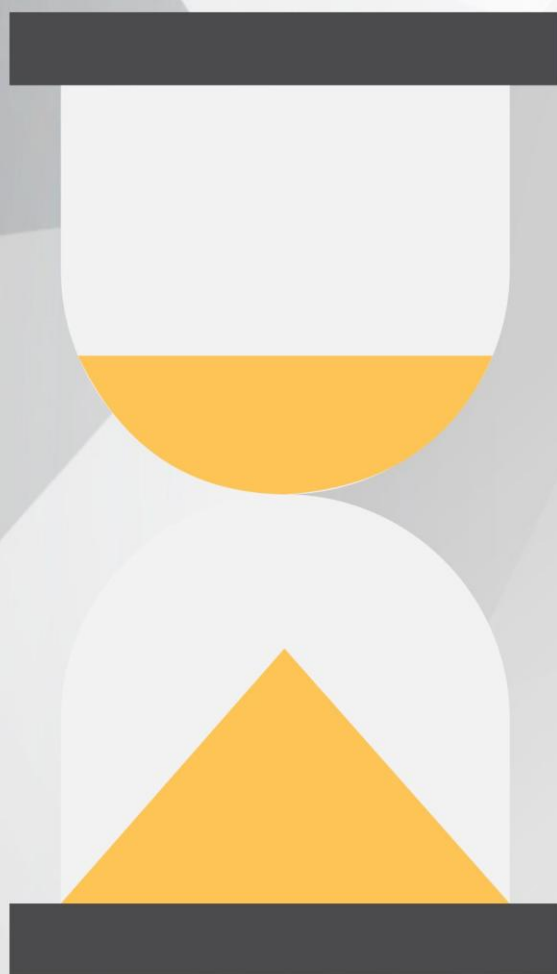


RECONHECIMENTO EX OFFICIO DA PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO



Einstein Almeida Ferreira Paniago

**RECONHECIMENTO
EX OFFICIO DA PRESCRIÇÃO
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**



Einstein Almeida Ferreira Paniago

É Professor na Faculdade Alfredo Nasser e Advogado (OAB 32776), Gestor Fazendário no Tesouro Estadual (MB-SEFAZ/GO 60455-0), Contabilista (CRC 17306), Conselheiro e Vice-Presidente de Registro do CRC-GO.

É Especialista em Gestão Empresarial Estratégica pela USP (CRA 6-00025), Direito Público pela PUC Minas, Direito do Consumidor pela FACETED, em Direito Civil e Processo Civil pela UCAM e em Magistério Superior pela UniFimes/IBPEX. É Mestre em Gestão do Patrimônio Cultural e Mestre em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento pela PUC Goiás.

É Doutorando em Direito pela UniCeub. Presidiu o Sindicato dos Gestores Governamentais de Goiás, a Central de Aquisições e Contratações do Estado de Goiás, o GTNorma na revisão das normas de licitações, contratos e convênios do Estado de Goiás, e o Conselho Fiscal da CELGPAR.

Foi Diretor Administrativo da CELG D e Diretor de Planejamento e Transparência do CRCGO. Integrou como membro o Conselho de Curadores da FUNCOGE, a primeira composição do Fórum Estadual de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte de Goiás, o Conselheiro de Ética e Qualidade da ABED e o Grupo de Pesquisa em Finanças Públicas da ESAF.

É membro da Rede Goiana de Pesquisa para o Equilíbrio Fiscal Sustentável e integra os quadros de várias associações nacionais voltadas à pesquisa, tais como SBPC, ABPHE, ANPAD e CONPEDI. Atua nas linhas de pesquisa: Direito e sociedade, Direito e políticas públicas. Tem experiência, dentre outras, em educação nas áreas de administração pública, planejamento estratégico, contabilidade pública, direito constitucional e direito financeiro.

P192e Paniago, Einstein Almeida Ferreira

Reconhecimento *ex officio* da prescrição do crédito tributário / Einstein Almeida Ferreira Paniago. – Aparecida de Goiânia : Faculdade Alfredo Nasser, 2016.

Bibliografia

ISBN: 978-85-68122-06-8

1. Direito tributário. 2. Legislação tributária. 3. Créditos da fazenda pública. 4. Código Tributário Nacional (CTN). 4. Prescrição. *Ex officio*. Crédito tributário. 5. Impostos. Tributos. 7. Faculdade Alfredo Nasser.

CDU: 336.221.4 (81) (817.3)

ISBN: 978-85-68122-06-8

FACULDADE ALFREDO NASSER

Diretor Geral

Prof. Alcides Ribeiro Filho

Diretor Acadêmico

Prof. Dr. Carlos Alberto Vicchiatti

Diretor de Relações Institucionais

Prof. Luiz Antonio de Faria

Diretor de Desenvolvimento

Prof. Divino Eterno de Paula Gustavo

EXPEDIENTE

Editora-chefe

Prof^ª. Dr.^a. Michele Giacomet

Editor-assistente

Prof^ª. Ms. Frederico Henrique Galves Coelho da Rocha

Bibliotecárias

Ana Márcia Santana Lima
Eliana Batista Pires e Silva
Francisca Rodrigues da Silva.

Editor de layout e diagramação

Cleyton Nascimento

**RECONHECIMENTO *EX OFFICIO* DA PRESCRIÇÃO
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Einstein Almeida Ferreira Paniago

Aparecida de Goiânia

2016

ISBN: 978-85-68122-06-8

SUMÁRIO

Apresentação Constitucional Administrativista.....	9
Apresentação Tributarista.....	12
Considerações Iniciais.....	14
CAPÍTULO - Créditos da Fazenda Pública.....	17
1. 1. Créditos não tributários.....	17
1.2. Crédito tributário.....	19
1.3. Formas de constituição do crédito tributário.....	21
1.3.1 – O lançamento.....	21
1.3.2. Aspectos sobre o lançamento sob a ótica do Estado de Goiás: contribuinte e co-responsável.....	23
1.3.3. A constituição definitiva do crédito tributário.....	24
CAPÍTULO II - Processo Administrativo Fiscal - PAF e seus princípios ...	30
2.1. Princípios.....	30
2.1.1. Princípio do devido processo legal.....	30
2.1.2 Princípio do contraditório.....	32
2.1.3 Princípio da ampla defesa.....	33
2.1.4. Princípio da ampla instrução probatória.....	34
2.1.5. Princípio do duplo grau de jurisdição.....	35
2.1.6. Princípio do julgador competente.....	36
2.1.7 Princípio da ampla competência decisória.....	37
2.1.8 Princípio da oficialidade.....	38
2.2. Legislação aplicável ao PAF no âmbito federal e no Estado de Goiás.....	39
2.3. Natureza do Processo Administrativo Fiscal.....	40
2.4. Fases do Processo Administrativo Fiscal.....	42
2.4.1 Fase administrativa.....	43
2.4.2. Fase Litigiosa.....	44
2.4.3 Julgamento da lide fiscal.....	45

2.5 - O Processo Administrativo Fiscal no Estado de Goiás	49
CAPÍTULO III - Prescrição.....	51
3.1 - A prescrição no Código Tributário Nacional e na Lei de Execução Fiscal - LEF	52
3.2. O início do prazo prescricional	55
3.3. Interrupção e suspensão da prescrição tributária	58
3.4. Transcurso da prescrição em função da natureza do crédito	60
3.5. Prescrição intercorrente.....	68
3.6 – A prescrição no processo administrativo fiscal.....	69
3.6.1 – A prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal.....	71
3.6.2 - Da possibilidade de declaração <i>ex officio</i> da prescrição tributária no Processo Administrativo Fiscal	75
3.4.3. Garantia de eficácia e razoabilidade nos processos administrativos	76
3.4.4. Da responsabilização do Estado e da Procuradoria Geral do Estado por litigância de má-fé	83
3.4.5. Do posicionamento da Procuradoria Geral do Estado de Goiás	87
CAPÍTULO IV - Declaração <i>ex officio</i> e evolução do Estado brasileiro.....	89
4.1. De uma abordagem estruturalista à sistêmica do Estado.....	93
4.2. Reforma do Estado brasileiro	97
4.3. Os princípios gerais administração pública tributária pós CRFB.....	100
4.3.1. Princípio da legalidade	100
4.3.2. Princípio da impessoalidade.....	101
4.3.3. Princípio da moralidade.....	102
4.3.4. Princípio da publicidade	103
4.3.5. Princípio da Eficiência	104
4.4. Reflexões críticas declaração <i>ex officio</i> da prescrição.....	105
REFERÊNCIAS.....	109

Apresentação Constitucional Administrativista

O tema crédito tributário no que pertence à sua prescrição talvez não tenha ainda recebido tão completo e acurado estudo, como o que nesta obra desenvolve o autor, que o faz com a maestria de quem está acostumado com o trato da matéria, seja como servidor público atuante na Secretaria da Fazenda por longos e anos, seja como professor da matéria aos seus alunos universitários.

Em não raras vezes assuntos jurídicos sobre o qual se debruçam autores de obras jurídicas são escritos em linguagem hermética e com objetivos práticos pouco delineados, essa não é a característica que se encontra nesta obra, na qual se propôs desde o título a esmiuçar a questão do “*Reconhecimento Ex Officio da Prescrição do Crédito Tributário*”, talvez justamente em razão de aliar qualidades como profissional da Administração Pública e professor universitário.

A escolha do assunto, porque versa sobre assunto que transborda aos aspectos meramente doutrinários, já sinaliza o compromisso com o princípio da eficiência e com o propósito de contribuir com a desburocratização das ações desenvolvidas na esfera administrativa, pois outro não seria o propósito de estudo a respeito do reconhecimento de ofício da ocorrência do fenômeno da prescrição, fator de estabilização das relações jurídicas, neste caso no plano tributário, sem que para tanto tenha-se que levar a questão ao Poder Judiciário.

Existe ainda, há que se reconhecer, muito preconceito, mesmo em órgãos estatais que se situam na estrutura do Poder Executivo, quanto à possibilidade de que dê solução para problemas de natureza jurídica sem que se tenha que levar a questão para a via judiciária.

Não são poucos os integrantes da administração pública, até mesmo da Advocacia Pública, que não se reconhecem como legitimados para pronunciar a respeito de soluções jurídicas que ponham fim a uma celeuma entre interesses opostos.

Em que pese o cenário esboçado acima, tal postura vem sendo abandonada pela percepção cada vez mais presente por parte da Administração de que sendo ela a maior cliente do Poder Judiciário, porque procura compor suas lides quase sempre por essa via, termina tendo frustrados seus objetivos de diminuir seus próprios gastos; diminuir a sensação da população em geral de descrença com a realização estatal da justiça – em virtude da demora ocasionada pelo excesso de demandas.

Na perspectiva supra delineada é que se apresenta o reconhecimento de ofício da ocorrência da prescrição como fator de economia, porque não se levará nestas situações ao Poder Judiciário postulações que não poderiam prosperar, porque já estabilizadas pelo curso do lapso temporal prescricional e, ao mesmo tempo, confere-se ao agir do Poder Executivo aspecto de atuação justa, haja vista que passa a aplicar integralmente a lei em que fundamenta suas ações, inclusive para reconhecer, sem a necessidade de intervenção jurisdicional, a ocorrência de prescrição em matéria tributária.

O autor aborda os principais pontos de uma análise acadêmica sobre o objeto de estudo; no entanto, não se limita a tratar exclusivamente da possibilidade de reconhecimento da prescrição, porquanto trata de modo didático de conceituar crédito tributário, forma de constituição destes, inclusive especificidades da legislação do Estado de Goiás, de fenômenos tributários o lançamento e, ainda, aborda o processo administrativo tributário e delinea os princípios que o regem.

O trabalho do autor, com a minúcia e qualidade que lhe são características, será de grande valia tanto para os estudiosos da academia que buscam ampliar seus conhecimentos em Direito Tributário e de Processo Administrativo Tributário, como para aqueles que lidam com tais temas em seu dia-a-dia.

A academia ganha um escritor que demonstra competência para a produção de trabalho de qualidade, que possui tanto a virtude de servir ao público que demandam conhecimento teórico acadêmico, mas que ao mesmo tempo é adequado ao uso prático daqueles que lidam com matérias relacionadas ao Direito Tributário, Processo Administrativo e Processo Tributário.

Antônio Flávio de Oliveira¹
Goiânia, 05 de maio de 2016.

¹ Procurador do Estado de Goiás, professor de direito administrativo e direito constitucional na Unifan e Universo, pesquisador no Núcleo de Pesquisa e Extensão (NUPEX) do Instituto de Ciências Jurídicas da Unifan e no Centro de Estudos Jurídicos da PGE-GO, membro do Conselho Editorial de diversas revistas especializadas, tais como a Revista Fórum, autor de renomadas obras ramo do Direito Público.

Apresentação Tributarista

O instituto da prescrição é um dos temas do Direito que mais atormenta a doutrina, especialmente quando se trata do direito tributário brasileiro, cujas normas gerais, nesse sentido, são ainda muito insuficientes para disciplinar com eficiência todas as circunstâncias que envolvem esta causa extintiva.

Reconhecimento ex officio da prescrição do crédito tributário, do professor Einstein Almeida Ferreira Paniago, é uma obra que se erige, sem dúvida alguma, como plataforma para o aperfeiçoamento das regras de prescrição do crédito tributário, pela riqueza na indicação das situações de direito e de fato observadas em relação a este fato jurídico.

O livro é extremamente interessante pela abrangência com que trata o assunto, inclusive pela exposição de contradições, doutrinárias e jurisprudenciais, observadas nas vicissitudes pelas quais passa esse prazo extintivo, no que diz respeito ao seu início, impedimentos, suspensões e interrupções, observadas em diversas circunstâncias, com destaque especial para a ocorrência da chamada prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo, estendendo-se ao exame da responsabilidade do agente público por ações executivas e inscrições em dívida ativa notoriamente improcedentes.

Os efeitos extintivos da prescrição sobre a ação executiva do crédito tributário e do próprio crédito tributário, como direito subjetivo do sujeito ativo, estão também muito bem expostos, inclusive quanto à comparação dos ditos efeitos em relação à prescrição civil, focalizando-se com muita nitidez as diferenças de efeitos em virtude da natureza jurídica do crédito.

Outra questão muito bem abordada no livro é o reconhecimento de ofício da prescrição, não só sob o ponto de vista do seu cabimento e competência para reconhecê-la, sem restringi-la ao Poder Judiciário, mas também pela exposição do perfeito diálogo da declaração *ex officio* com a evolução do Estado brasileiro.

O resultado crítico conclusivo, no que diz respeito ao reconhecimento de ofício da prescrição do crédito tributário, apresenta um conteúdo inédito e extraordinário por sua precisão e diversificação das justificativas, quanto à necessidade da declaração de ofício da prescrição do crédito tributário, com fundamentação sempre muito bem amparada nos princípios gerais de direito, tornado, assim, a sua visão pessoal produto de uma lógica muito bem desenvolvida, partindo, inclusive, da evolução dos entendimentos doutrinários, jurisprudenciais e administrativos, não se limitando simplesmente a compilar dados e opiniões sobre o assunto.

O professor Einstein Paniago, em seus anos de magistério e pesquisa, vem contribuindo de forma exemplar para o debate de temas de grande relevância para a estruturação do Estado e sua dinâmica com a sociedade do qual emerge e, especialmente na presente obra, para o direito tributário.

Sinto-me profundamente honrado em prefaciar sua obra, que ficará certamente gravada como importante referência para o estudo da prescrição do crédito tributário, um tema crucial para que a segurança jurídica – que é uma via de mão dupla (fisco-contribuinte) – seja plenamente observada.

Faço votos que o autor, colega acadêmico e amigo, tenha sempre bom ânimo para prosseguir com entusiasmo em sua brilhante e multifacetada carreira profissional.

Ronaldo Vieira Fragoso²

Aparecida de Goiânia, 05 de maio de 2016

² Doutor em direito, Auditor da Receita Estadual de Goiás, Professor nos programas de pós-graduação em direito da Unifan, pesquisador e orientador no Núcleo de Pesquisa e Extensão (NUPEX) do Instituto de Ciências Jurídicas da Unifan, engenheiro e bacharel em direito, autor de obras no ramo do Direito Público.

Considerações Iniciais

A presente obra apresenta estudo – realizado entre o final dos exercícios 2010-2012 e revisado em 2015 após o advento do novo Código de Processo Civil - acerca do instituto da prescrição do crédito tributário, bem como o direito de cobrança, constituído pelas modalidades de lançamento previstas no pátrio Código Tributário Nacional por meio do método lógico dedutivo, utilizando-se como apoio de ferramentas metodológicas como a revisão bibliográfica e a pesquisa documental.

O esboço inicial da análise aqui entabulada foi apreciado em banca do bacharelado em Direito da Universidade Federal de Goiás, presidida pela professora doutora Valentina Jungmann Alla Cintra³, ao final do exercício de 2010. Posteriormente, os estudos se alargaram em pesquisas realizadas no âmbito do Núcleo de Pesquisa e Extensão do Instituto de Ciências Jurídicas da Faculdade Alfredo Nasser, refletindo, ainda, experiência prática anterior no âmbito da Gerência Executiva de Recuperação de Créditos da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás.

O reconhecimento da prescrição de crédito tributário da Fazenda Pública tem gerado polêmicas no âmbito administrativo quanto aos marcos do lapso prescricional e autoridade competente para a declaração da prescrição; sendo que, mesmo com a previsão expressa no CTN quanto aos requisitos para a prescrição do direito de cobrança e do próprio crédito, atualmente, somente tem reconhecido a prescrição após decisão transcorrido em julgado no Judiciário.

O tema dos estudos que fundamentaram essa obra apresenta relevância pela lacuna legal que dá margem há vários posicionamentos. Atualmente, a prescrição do crédito tributário, hodiernamente, pode ser reconhecido apenas pela autoridade judiciária com o ajuizamento da ação de

³ Doutora em Direito, Professora de direito na PUC Goiás e UFG, Procuradora do Estado de Goiás, Presidente da Associação dos Procuradores do Estado de Goiás.

cobrança fiscal por parte do Estado. Essa limitação de competência acaba por abarrotar os cartórios com processos evidentemente inócuos, que poderiam ter sido declarados *ex officio* em sede administrativa.

Analisou-se neste trabalho o embasamento legal da configuração e reconhecimento da prescrição de crédito tributário da Fazenda Pública federal e do Estado de Goiás no âmbito administrativo.

O reconhecimento da prescrição do crédito tributário tem tanto a finalidade de limpar do banco de dados da Dívida Ativa crédito cuja extinção se configurou por força de lei, tornando mais eficiente à administração da carteira de recebíveis em condições jurídicas de cobrança, quanto à reabilitação do contribuinte ou responsável por crédito que prescreveu em função do desinteresse ou incapacidade da Fazenda Pública em realizar a execução fiscal no tempo hábil. Para a primeira finalidade pesam as justificativas de uma maior eficiência na recuperação de créditos e conseqüentes contribuições para o equilíbrio e justiça fiscal; para a segunda pesam a necessidade de dinamização da economia através da ampliação da base de arrecadação como conseqüência da recuperação efetiva de contribuintes inscritos em Dívida Ativa e reabilitados por força de lei.

Particular relevância se avulta num contexto em que a advocacia pública – exercida pela Procuradoria Geral, no caso do Estado de Goiás - cada vez mais se utiliza de dispositivos legais que autorizam a não realização da cobrança judicial, desinteresse de ação em virtude da relação entre custo e benefício, enquanto a Fazenda Pública não realiza o reconhecimento administrativo da prescrição por conflitos de entendimento sobre a autoridade competente para tanto e sobre a identificação dos marcos do lapso prescricional.

A prescrição de créditos tributários – enquanto instituto jurídico - é de interesse da sociedade e do Estado ao passo que estão envolvidos vários princípios e diretrizes constitucionais, além de relacionar-se com a própria razão de ser do Direito, no que se refere aos limites de competência em relação ao direito de cobrança de tributos.

Neste contexto, o primeiro capítulo destina-se a abordar acerca dos tipos de crédito da Fazenda Pública quais sejam, tributários e não tributários. O ponto central está no conceito das diferentes modalidades de lançamento e na definição do momento da constituição definitiva do crédito tributário.

O segundo capítulo destina-se a conceituar o Processo Administrativo Fiscal definindo as suas fases de forma a atingir todo o procedimento, desde a constituição definitiva do crédito tributário até o seu ajuizamento na esfera judicial, tomando-se por referência a atuação da Fazenda pública federal e do Estado de Goiás. Para tanto, há uma explanação dos princípios fundamentais envolvidos, que devem servir de norte a toda ação, seja na esfera administrativa ou judiciária.

No desenvolvimento do terceiro capítulo são utilizados os conceitos anteriormente analisados para um criterioso exame da declaração *ex officio* da prescrição do crédito tributário. Examina-se o conceito do instituto da prescrição, sob a óptica do direito tributário, e desmistificação do conflito entre o CTN e a Lei de Execução Fiscal. Superado essa divergência, passa-se a analisar o início da contagem do prazo prescricional bem como as cousas de interrupção e suspensão. Por fim, há uma análise acerca da viabilidade de reconhecimento da competência administrativa para declarar *ex officio* os créditos tributários já prescritos.

O quarto capítulo é construído numa estrutura de livre do dogmatismo majoritário nas doutrina e jurisprudência pátrias, a partir de reflexão crítica, discussão de tendências dos posicionamentos dos tribunais superiores e proposições a operadores do direito.

Einstein A. F. Paniago⁴

⁴ Doutorando em Direito, Mestre em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento, Mestre em Gestão do Patrimônio Cultural, Especialista em Direito Público, Gestor Fazendário na Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás, Advogado, Contabilista e Vice-presidente de Registro do Conselho Regional de Contabilidade, Professor, Pesquisador no NUPEX e Coordenador do Curso de Direito, do Instituto de Ciências Jurídicas da Faculdade Alfredo Nasser.

CAPÍTULO - Créditos da Fazenda Pública

A Fazenda Pública escritura em sua contabilidade tanto créditos tributários como créditos não tributários. Ambos os créditos possuem peculiaridades relevantes e merecem destaque conceitual, como o seu lançamento e a sua constituição definitiva.

1. 1. Créditos não tributários

A identificação dos créditos não tributários, no ordenamento jurídico em vigor, é realizada, primeiramente, pela via da excludente no § 2º do art. 39 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, quando este trata dos créditos da Fazenda Pública não tributários inscritos em dívida ativa, *in verbis*:

Art. 39.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979). (Grifo nosso)

Não obstante a identificação dada pela Lei no 4.320/64, a Lei no 5.172, de 25 de outubro de 19.666, conhecida como Código Tributário Nacional - CTN, institui em seu art. 3º que “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”. Essa definição de tributo, considerando-se que o CTN é norma atualmente recepcionada pela Constituição Federal de 1988 – CRFB com *status* de Lei Complementar, bem como o fato de ser mais nova que a Lei no 4.320/64, implica, por exemplo, na revogação tácita da classificação anterior em que se tinham custas processuais como créditos não tributários. Questões como essas ainda estão presentes hodiernamente nas diferentes interpretações dadas pelo Fisco, jurisprudência e doutrina: no Estado de Goiás, a Secretaria da Fazenda ainda trabalha com a perspectiva de que custas processuais são créditos não tributários, essa perspectiva é especialmente evidenciada no tratamento diferenciado aplicado aos créditos dessa origem inscritos em dívida ativa, mesmo que pese a interpretação já pacificada pelo Supremo Tribunal Federal – STF, através da Súmula 545, que aparentemente contradiz os arts. 4º e 77 do CTN, em perfeita harmonia com o disposto no inciso II do art. 145 da Constituição Federal, quando trazido a luz o exemplo em comento, *in verbis*:

Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu. (STF – Súmula 545)

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 4º A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

(...)

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (CTN). Grifo nosso.

A questão supra discutida evidencia que o enquadramento dos créditos nas naturezas “tributárias” ou “não tributárias” ainda está longe de ser

plenamente pacificado⁵; entretanto, fora da região limítrofe entre as duas naturezas de créditos da Fazenda Pública, a maioria dos tipos de crédito se encontra perfeitamente enquadrada.

1.2. Crédito tributário

Conforme dispõe o CTN, em seu artigo 139: “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

A partir do supracitado artigo, José Jayme de Macedo Oliveira conceitua que:

O crédito decorre (deriva, origina-se) da obrigação de pagar (tributo ou multa), guardando a mesma natureza desta. Ambos (obrigação e crédito) têm origem comum no fato gerador. A diferença básica entre os dois é que, com a ocorrência do fato gerador, estabelece-se imediatamente a obrigação tributária, isto é, instala-se uma relação jurídica tributária, de certa forma define, a qual numa segunda etapa, se define, se formaliza através do lançamento, adquirindo individualização, qualificação e quantificação. Constituído, aí está o crédito tributário, que, em última análise, é a obrigação tributária lançada (é exigível).⁶

Desse conceito depreende-se que a noção de crédito tributário se entrelaça com a ideia de um direito que possui um sujeito ativo (fisco) e tem para exigir de um sujeito passivo (contribuinte ou responsável) o cumprimento de determinada obrigação. Nesse sentido, o crédito tributário formaliza-se somente após a obrigação tributária ter sido devidamente lançada, como será estudado adiante.

A obrigação tributária, em harmonia com o art. 135 do CTN, recebe classificações separadas, tendo de um lado a obrigação principal e, de outro, a acessória.

⁵ Ela é retomada novamente, por exemplo, na especificação de prazo prescricional para custas processuais, distinto do previsto no CTN, na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - novo Código Civil, em seu inciso III do § 1º do art. 206.

⁶ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código tributário nacional: comentários, doutrina, jurisprudência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 475.

Nas palavras de Alexandre Castro, obrigação principal, é:

...aquela que tem por objeto entregar certo montante em dinheiro para os cofres públicos, ou seja, constitui o ato de pagar o tributo. [...] a obrigação tributária acessória tem por objeto deveres instrumentais ou formais que propiciam ao Poder Público o fiel cumprimento da prestação tributária e sua consequente fiscalização: tem por escopo facilitar a obtenção da obrigação principal.⁷

No diapasão Castro, esclarece Machado:

No Direito Tributário, a ocorrência do fato gerador do tributo faz nascer o vínculo obrigacional tributário, que o Código Tributário Nacional denomina *obrigação*. Esse vínculo surge mas fica a depender da identificação de seu sujeito passivo e da quantificação de seu objeto ou conteúdo econômico. Com o lançamento [...] tem-se identificado o sujeito passivo da *obrigação* e devidamente quantificado o seu conteúdo econômico. O vínculo obrigacional então muda de nome, passando a denominar-se *crédito* tributário. A obrigação, exatamente porque ainda não identificado o seu sujeito passivo, nem devidamente quantificado o seu objeto, não é líquida, nem certa, e nem, por isto mesmo exigível.⁸

Conforme raciocínio do autor supracitado, a obrigação origina-se com a prática do fato abstratamente previsto em lei, formando a relação jurídica entre o Estado e determinada pessoa, física ou jurídica, de entregar dinheiro ou realizar algum dever instrumental.

A obrigação precisa ser particularizada, qualificada e quantificada, no que tange ao lançamento, como se estudará no tópico que segue, visando esclarecer o que se denomina de crédito tributário.

A obrigação existe, quando se define o devedor, o valor que ele deve, mas ainda não é exigível, sendo que a exigibilidade só acontece com a constituição definitiva do crédito tributário, cuja cobrança, em não havendo pagamento voluntário, necessariamente só se realiza após sua inscrição em dívida ativa.

⁷ CASTRO, Alexandre Barros. *Teoria e prática do direito processual tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 46.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3. p. 42.

A dívida ativa, nos estudos de Hugo de Brito Machado abrange créditos de qualquer natureza do poder público:

O que caracteriza o crédito com dívida ativa é a inscrição como tal, no órgão competente para promover sua cobrança judicial. Trata-se de conceito formal. É dívida ativa o crédito como tal inscrito no órgão competente da pessoa jurídica de direito público credora. E com a inscrição se faz para, com a respectiva certidão, promover a cobrança judicial, diz-se que o inadimplemento do devedor é condição essencial para que a mesma seja efetuada.⁹

Tem-se que a dívida ativa é o resultado de todo um procedimento da autoridade administrativa competente, que ocasiona na regular constituição de crédito em favor da Fazenda Pública, a fim de possibilitar sua cobrança judicial.

Retrocedendo aos estágios acima descritos, passa-se a tratar das formas de constituição do crédito tributário.

1.3. Formas de constituição do crédito tributário

Visando elucidar a forma pela qual o crédito tributário é constituído, faz-se necessário analisar o instituto chamado lançamento, porque é por meio deste é que opera a transformação da obrigação tributária, antes ilíquida e tampouco certa e exigível, em crédito tributário.

1.3.1 – O lançamento

Neste ponto da análise, há que se ressaltar algumas nuances próprias a cada modalidade de lançamento. No lançamento de ofício o fisco verifica por conta própria a ocorrência do fato gerador, determina a matéria

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3. p. 817.

tributável, promove os cálculos do imposto devido, indica o sujeito passivo e realiza a sua notificação (a exemplo do IPTU); já no lançamento por declaração, o fisco age com base nas declarações fornecidas pelo próprio sujeito passivo, ou por terceiro, a cerca de matéria de fato (a exemplo do que ocorre com o ITR em relação às informações do percentual e eficiência de exploração da gleba); enquanto que, no lançamento por homologação, o sujeito passivo antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e esta, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente homologa os valores extinguindo formalmente o crédito. Certamente que as diferenças apresentadas pelas distintas modalidades de lançamento interferem na identificação do exato momento do aperfeiçoamento do lançamento e da ocorrência da constituição definitiva.

O lançamento tributário, de ofício, somente se aperfeiçoa com a regular notificação do ato administrativo ao contribuinte, o que pode se dar de vários modos previstos na norma que regulamentar o processo administrativo tributário de cada pessoa jurídica de direito público interno. Entretanto, notificado o contribuinte, a Fazenda Pública ainda não pode ajuizar ações de cobrança, seja na esfera administrativa ou judicial, pois há de se esperar o transcurso dos prazos legais no qual o contribuinte poderá efetuar o pagamento administrativo da quantia, hipótese em que, se realizado o pagamento, o crédito estaria extinto, ou desconstituir o lançamento tributário mediante apresentação de recursos administrativos, hipótese em que, *a priori*, a exigibilidade do crédito ficará suspensa, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN (desde que o recurso esteja interposto tempestivamente no rito ordinário, ou haja previsão legal específica para sua interposição extraordinária). Em ambas as hipóteses, o crédito tributário não seria exigível, porque a Administração Pública estaria adstrita à prática de um ato privativo do contribuinte, assim, não há como lhe ser imputada qualquer inércia deflagradora da contagem do prazo prescricional do crédito tributário.

Já nos lançamentos tributários por declaração e por homologação, o aperfeiçoamento do lançamento ocorre com a homologação dos créditos da

Fazenda Pública quando declarados pelo sujeito passivo¹⁰, enquanto a constituição definitiva ocorre com o vencimento da obrigação principal (simultânea ou posteriormente a data da declaração).

1.3.2. Aspectos sobre o lançamento sob a ótica do Estado de Goiás: contribuinte e co-responsável

O ato administrativo do lançamento de ofício do crédito tributário, como visto, deve ser praticado de acordo com as formas prescritas na legislação. Alguns dos requisitos estão delineados no CTN, arts. 142 e 196; outros, na legislação local, como nos arts. 474 ao 478 do Regulamento do Código Tributário Estadual (RCTE – Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997); nos arts. 22 e 23 da Lei nº 13.882, de 23 de julho de 2001, e na Lei nº 13.266, de 16 de abril de 1998, que firmou a carreira do fisco na Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás – SEFAZ/GO.

A lei fundamenta a forma de constituição do ato jurídico do lançamento tributário, abarcando a competência do agente, a lavratura dos termos próprios de início e fim da ação fiscalizatória, a fundamentação em lei do lançamento, a devida descrição da infração à legislação tributária e da penalidade correspondente, observando os prazos da atuação fiscal, e o uso do meios materiais adequados para concretizar o lançamento, face ao sujeito passivo.

O conceito de sujeito passivo compreende contribuinte e co-responsável, conforme arts. 44 ao 54 da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado. A Instrução de Serviço nº 05/2004-GSF (gabinete do Secretário da Fazenda), de 30 de dezembro de 2004, dispõe sobre a identificação da pessoa natural que exerce a gerência ou direção de empresa contra a qual é instaurado Processo Administrativo

¹⁰ O momento do aperfeiçoamento descola-se necessariamente da constituição definitiva no caso de lançamento tributário por declaração de terceiro, em virtude da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa; pois, não sendo o próprio sujeito passivo quem declara seu débito, resta garantido o direito ao contencioso administrativo.

Tributário – PAT originária de auto de infração tendo sido revogada e substituída pela Instrução de Serviço nº 17/07 – GSF, de 26 março de 2007, dispondo sobre a identificação do sujeito passivo solidário ou responsável no lançamento do crédito tributário e sobre a ordem de instrução do PAT. Assim, definiu os procedimentos da fiscalização e, no Anexo Único, documento adequado para identificação do sujeito passivo solidário ou responsável tributário, e nele também a possibilidade de descrição da ação ou omissão da pessoa natural ou jurídica para a prática da infração, as razões pelas quais foi considerada solidário ou responsável, e indicação da fundamentação legal da solidariedade ou responsabilidade.

Interessante destacar que no ato da defesa é possível verificar se ocorreu ilegitimidade na inserção do co-responsável, e nesse caso solicitar sua exclusão da lide, considerando que, se mantido, será inscrito na Dívida Ativa, e submetido à execução fiscal, em conjunto com o contribuinte.

1.3.3. A constituição definitiva do crédito tributário

A falta de clareza na redação adotada pelo Legislador Complementar, o excessivo apego às sutilezas por parte de alguns doutrinadores e a demora dos tribunais superiores em sumularem o entendimento sobre a constituição definitiva, tem provocado jurisprudências conflitantes, como demonstram os acórdãos assim ementados, *in verbis*:

DUPLO GRAU DE JURISDICAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. PRESCRIÇÃO.

I – Se provado o transcurso de mais de cinco anos entre a constituição do débito, por inscrição na dívida ativa, e o ajuizamento da inicial, está ele prescrito, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional.

II – Remessa oficial conhecida e improvida. Decisão unânime. (TJGO, 2ª Câmara Cível, Recurso n. 3847-6/195, Desembargador Relator Gonçalo Teixeira e Silva, publicado no DJ em 10/05/1996). Grifo nosso.

DGJ. APELAÇÃO. EXECUÇÃO INTERVENÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO.

I – É indispensável a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais, consoante o que dispõe o art. 82, inciso III do CPC, pois se assim não for, nulo será o processo, a partir do momento que tal órgão deveria ter sido intimado (art. 246 – CPC).

II – O prazo prescricional do crédito tributário conta-se a partir da data em que o crédito foi definitivamente constituído por decisão final na esfera administrativa e não da inscrição na dívida ativa.

III – O crédito tributário não é eterno e está sujeito à prescrição, consoante exegese do art. 174 do CTN e precedentes do STF.

Remessa e apelo improvidos, sentença confirmada.

(TJGO, 1ª Câmara Cível, Recurso n. 4685-4/195, Desembargador Relator Arivaldo da Silva Chaves, publicado no DJ em 08/08/19970). Grifo nosso.

APELACAO CIVEL. EXECUCAO FISCAL. CREDITO TRIBUTARIO. PRESCRICAO. INTERRUPCAO DO PRAZO PRESCRICIONAL.

Conforme prescreve o artigo 174 do Código Tributário Nacional, o prazo prescricional para cobrança de crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva, (inscrição na dívida ativa), só se interrompendo com a citação do devedor.

Recurso conhecido e improvido.

(TJGO, 3ª Câmara Cível, Processo n. 200400188311, Desembargador Relator Felipe Batista Cordeiro, publicado no DJ em 18/06/2004). Grifo nosso.

APELACAO CIVEL EM MANDADO DE SEGURANCA. CREDITO TRIBUTARIO - PRESCRICAO - CONSTITUICAO DEFINITIVA. ART. 174 CTN.

A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos a partir de sua constituição definitiva, que se dá com a notificação regular do lançamento e não da inscrição da dívida ativa.

Apelo conhecido e provido. Sentença reformada. Segurança concedida.

(TJGO, 4ª Câmara Cível, Processo n. 200500695320, Desembargador Relator Almeida Branco, publicado no DJ em 16/12/2005).

Apesar do conflito posto em pauta, do raciocínio supra exposto e a partir da doutrina dominante, pode-se extrair que o início do prazo prescricional do crédito tributário se dá no momento em que a Fazenda Pública, liberta da necessidade da prática de atos do contribuinte, puder prosseguir no caminho para a cobrança dos respectivos valores: logo, na hipótese de lavratura de auto de infração, para o qual não seja apresentado recurso administrativo, o prazo prescricional inicia-se no dia posterior ao último dia que o contribuinte tinha para efetuar o pagamento do crédito tributário ou para apresentar recurso,

ISBN: 978-85-68122-06-8

enquanto que, na hipótese de haver interposição de recurso, o início do lapso prescricional será o dia seguinte àquele em que houver a notificação válida da decisão administrativa, expedida pelo órgão competente para o julgamento do contencioso, que encerrar o debate sobre o auto de infração no âmbito administrativo, somado a este o prazo concedido para pagamento (caso o vencimento não seja imediato). Isso se explica em virtude de que, uma vez suspensa à exigibilidade do crédito tributário, é inaceitável que a contagem do prazo prescricional, entendida como o “fluxo de causalidade jurídica do direito tributário” (SANTI, 2001, p. 153), possa ser iniciada; até porque, nessa circunstância não há inércia por parte da Fazenda Pública. No ensinamento de Santi (2001, p. 219-220):

Só há de se falar de fato prescricional se houver a exigibilidade do crédito no decurso desses cinco anos. Nos casos em que houver exigibilidade antes do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional não será mais a data da constituição do crédito, mas a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição definitiva do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade.

Esse mesmo entendimento foi pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, como demonstra os venerandos acórdãos, *in verbis*:

Com efeito, o art. 174 do CTN diz respeito a prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário, estabelecendo que o prazo prescricional de cinco anos corre a partir da constituição definitiva do referido crédito.

Ora, tratando-se de, como se trata, neste artigo, prescrição, e esta só podendo fluir, por sua própria natureza, do momento em que é violado o direito subjetivo (que na espécie, é o direito do crédito tributário), tal violação somente poderá ocorrer se esse direito for exigível. Ora, consoante estabelece o art. 151, III, do CTN, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, “suspendem a exigibilidade do crédito tributário”. Portanto, a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174 do mesmo Código, e que é a data inicial de fluência do prazo de prescrição ali mencionado, não ocorre com o mero lançamento, uma vez que, nesse instante, o crédito tributário, embora já existente, ainda pode ser exigido do contribuinte para efeito de caracterizar-se, pelo não pagamento, de imediato, a violação, por este, do direito do crédito do Estado. Enquanto não fluir o prazo para

recurso administrativo contra o lançamento, ou enquanto não seja decidido o recurso competente de que haja se valido o contribuinte, a satisfação do crédito tributário, não pode ser exigida dele, não se podendo, portanto, configurar a violação contra a qual se dirigirá a ação judicial do Estado, e a qual fixa o *dies a quo* do início do prazo de prescrição.

(STF, 2ª Turma, RE. 89765 / SC, Voto do Ministro Relator Moreira Alves, julgado de 11/12/1978).

Penso que a melhor doutrina é a adotada por Rui Barbosa Nogueira consoante a qual “o lançamento só se considera definitivamente constituído para os efeitos do art. 148 do Código Tributário Nacional, quando se torna irreversível na esfera administrativa, seja por preclusão do poder de impugnação, seja por julgamento do processo de decisão de que não caiba recurso”. (Teoria do Lançamento Tributário, p. 70).

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento, para deferir o mandato de segurança, invertidos os ônus da sucumbência.

(STF, 1ª Turma, RE 94.462-1 / SP, voto do Ministro Relator Soares Munhoz, cuja ementa do acórdão foi publicado no DJU em 17/12/1982, p. 13209).

Concluí-se dos supracitados raciocínios, tecidos pelos ministros da Suprema Corte, que é decisivo responder a esta pergunta: o que é constituição definitiva do crédito tributário? Como norma geral, o CTN, nos seus arts. 174 e 154, emprega as expressões “constituição definitiva” e crédito definitivamente “constituído”. A hermenêutica recomenda considerar que a lei não deve conter, numa análise *a priori*, palavras supérfluas, logo, todas elas estão aptas ao esclarecimento do diploma legal. Decorre, portanto, da própria expressão utilizada pelo legislador, o entendimento da jurisprudência dos tribunais superiores de que os créditos definitivamente constituídos são aqueles atingidos pela preclusão, isto é, não impugnados pelo sujeito passivo na fase administrativa ou após a decisão proferida ao procedimento fiscal administrativo, quando impugnados tempestivamente.

Apesar da previsão normativa proferida pelo Legislador, as questões que envolvem o real alcance da expressão “constituição definitiva” do crédito tributário não são pacíficas na doutrina e jurisprudência brasileiras, dando margem, nessas questões, para a legislação estadual de caráter interpretativo e normativo quanto ao processo administrativo tributário. Aquilatam-se as diferentes concepções pelo simples confronto, a título ilustrativo, das opiniões

de Sacha Calmon Coêlho, Paulo Barros Carvalho e Kiyoshi Harada sobre a questão em comento.

Para Coêlho:

Um lançamento é definitivo quando efetivado, quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração. Isto pode ocorrer em pontos vários de tempo, dependendo das leis de cada ordem de governo e das vicissitudes do próprio processo de efetivação e revisão do ato jurídico de lançamento.¹¹

Analisando o mesmo objeto Carvalho oferece outra perspectiva, lecionando que é:

...fácil divisar, desde logo, que não se pode falar em curso da prescrição enquanto não se verificar a inércia do titular da ação. Todavia, o termo inicial do prazo, no Código Tributário, foi estipulado tendo em conta o momento em que o sujeito passivo é notificado do lançamento.¹²

No mesmo sentido, para Harada diz que “a atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então, opera-se a constituição definitiva do crédito tributário¹³”.

Quando aplicado tais entendimentos ao caso concreto, verifica-se, por exemplo, que se o contribuinte deixa de recolher à época determinados valores devidos em razão da ocorrência de fatos imponíveis por ele praticados, então, o Poder Público, no exercício do poder-dever de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, verifica a omissão e, se seu direito de lançar ainda não houver decaído, a autoridade lavra auto de infração que, em

¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 477.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 507.

¹³ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 15. ed., São Paulo: Atlas, 2006, p. 501.

seu corpo, além de aplicar as sanções pecuniárias cabíveis, efetua o ato administrativo de lançamento tributário¹⁴.

¹⁴ No ordenamento jurídico brasileiro, o lançamento tem efeito declaratório de direito preexistente, cujo surgimento se deu com a ocorrência do fato gerador, implicando em interrupção do lapso decadencial e constituição precária do crédito tributário.

CAPÍTULO II - Processo Administrativo Fiscal - PAF e seus princípios

Visando a elucidação do Processo Administrativo Fiscal - PAF, faz-se necessária análise da sua legalidade, das suas fases peculiares e dos seus princípios norteadores. Dessa forma, serão relacionados os procedimentos inerentes ao PAF, tomando como referência o processo na esfera federal, e os princípios que lhes são específicos.

O estudo a ser apresentado descreve de forma sistematizada sobre o PAF contendo as suas características fundamentais e essenciais a luz dos preceitos legais e doutrinários.

2.1. Princípios

Os princípios representam alicerces básicos e indispensáveis a todas às ciências e podem ser definidos como fundamentos do conhecimento. Assim, os mais importantes princípios aplicáveis ao PAF, os quais se orientam o desenvolvimento e a formação dos processos, serão expostos a seguir.

2.1.1. Princípio do devido processo legal

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB traz a garantia ao cidadão quanto ao devido processo legal, dispostos em seu art. 5º, inciso LIV que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.” Por ser um princípio fundamental, dele decorrem todos os demais princípios processuais contidos no Texto Constitucional.

O citado princípio assegura que as formalidades legais, inclusive os limites à atuação do Estado, devem ser respeitados com o ideal de afastar o arbítrio.

No inciso LIV, do art. 5º, o legislador trata, de forma mais específica, da obediência a esse princípio na esfera do processo administrativo, prevendo que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa.”

Trata-se de uma cláusula pétreia, não podendo ser retirado do ordenamento, nem ao menos por Emenda Constitucional, pois sua supressão é vedada por força do art. 60, § 4º, inciso IV da CRFB, assim redigido: “§4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV. Os direito e garantias individuais.”

Tendo em vista a importância do processo administrativo fiscal como forma e sede de discussão do tributo, preliminarmente é válido dizer que é preciso que a Administração possua uma estrutura funcional adequada, com agentes públicos competentes para dar andamento processo, e julgadores administrativos.

No diapasão acima, inúmeros apontamentos serão feitos na primeira metade desse capítulo com ênfase na estrutura do PAF, em especial no âmbito federal e no Estado de Goiás. Em relação à atribuição dos agentes administrativos, com função de decidir e julgar as controvérsias instauradas no PAF, apesar de não terem as mesmas garantias atribuídas aos magistrados, exige-se, como consequência do devido processo legal, a imparcialidade e, mesmo sendo agentes públicos, devem ser independentes e atuarem interpretando os atos com parâmetro na lei.

Buscando definir o conceito do devido processo legal, partindo da análise histórica, que a sua origem provem do *due process of law* do direito anglo-norte-americano, como explica Marins:

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 (...).¹⁵

O princípio em comento é direito de todos os litigantes no exercício dos processos administrativos e judiciais, independente da natureza ao qual deu-se a acusação, e traz intrinsecamente a idéia de garantia processual visando assegurar ao litigante o direito a notificação dos interessados, oportunidade de defesa, direito de produzir provas ou mesmo de conhecer e contraditar as produzidas pela outra parte, direito de ter uma decisão motivada exclusivamente nas provas produzidas, julgamento efetuado por órgão imparcial, bem como o direito de ser representado por advogado. Assim, esse princípio não pode faltar em processo algum.

O mesmo entendimento supra expresso se aplica em relação ao PAF quanto à determinação e exigência do crédito tributário, tendo em vista que a CRFB garante ao contribuinte o direito de se manifestar e impugnar o lançamento tributário, do modo mais amplo possível.

Importa considerar a dificuldade da Administração Fiscal, em virtude da grande demanda de processos e, considerando outros fatores, como: precariedades econômicas, funcionais e organizacionais de alguns dos entes tributantes, culminando na falta de segurança quanto à materialização das garantias alcançadas por esse princípio em prol dos sujeitos litigantes.

2.1.2 Princípio do contraditório

O direito ao contraditório traduz-se na manifestação do princípio do devido processo legal, também previsto no art. 5º da Constituição Federal. Baseia-se em assegurar a oportunidade aos litigantes em um processo, independente da sua fase, de pronunciar-se ou defender-se de manifestação

¹⁵ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 188/189.

alegada pela parte contrária. Especialmente em relação ao PAF, é ilícito que a Administração atue sem que seja concedida ao administrado a oportunidade de se manifestar e ser ouvido durante a prática de atos de instrução processual. Assim, o contraditório é essencial para a formação da decisão administrativa. Caso não haja observância desse princípio se caracteriza a nulidade do processo em razão de cerceamento de defesa. Depreende-se que tal prerrogativa quando não exercida transforma-se em ônus para o contribuinte.

2.1.3 Princípio da ampla defesa

O princípio da ampla defesa é assegurado constitucionalmente no inciso LIV do art. 5º, que também dispõe acerca do princípio do contraditório, de forma a admitir assim no âmbito judiciário, como no da área administrativa de litígios, sendo que nas duas, a coisa litigiosa será solucionada por meio do processo. Destaca a questão Watanabe e Pigatti Júnior:

A garantia de defesa ou o devido processo legal assegura o contraditório, a observância de rito adequado, a notificação do procedimento de lançamento ou do início do ato de fiscalização (princípio do auto-executoriedade ou da autotutela da administração tributária), com o conhecimento de todos os autos praticados pela fiscalização, a oportunidade para oferecer esclarecimentos e/ou para contestar a acusação, de produzir prova de ser direito, de requerer diligências, perícias, vistorias, juntadas de documentos, de acompanhar a prática de atos da instrução e de utilizar-se de todos os recursos administrativos em lei ou regulamento.¹⁶

Formou-se, portanto, um mecanismo que não permite a exacerbação da força do Estado de forma a impor ao particular limitações ao seu direito de insurgência em face da ação do Estado.

Para que haja a imposição do cumprimento da exigência tributária a Administração deve ser obrigada a, primeiramente, na fase da apuração do

¹⁶ WATANABE, Ippo; PIGATTI JÚNIOR, Luiz. *Manual de processo administrativo tributário*. São Paulo: J. de Oliveira, 2000, p. 543.

valor tributário, possibilitar que o interessado utilize plenamente as formas lícitas de provas e meios, para que a Administração decidir.

2.1.4. Princípio da ampla instrução probatória

O direito à ampla instrução probatória está conglobado entre as garantias da ampla defesa e do contraditório, e, conseqüentemente, devem ser admitidos todos os meios lícitos para provar a verdade dos fatos em que se funda o litígio.

James Marins, em sua obra *Direito processual tributário brasileiro*, entende que “meios de prova poderão ser matérias, como a apresentação de documentos técnicos – a produção de perícias contábeis ou a apresentação de pareceres jurídicos -, ou ainda meios pessoais, testemunhais, conforme demandar a natureza da lide.”¹⁷

Concedendo maior atenção ao direito de prova, entende Alberto Xavier que este se desdobra em três direitos que deles são corolários:

O direito de acesso à prova envolve o “direito de vista,” ou seja, o direito de consulta dos atos procedimentais, como manifestação de um princípio de publicidade e de “transparência de função judicante.” O *direito à apreciação expressa da prova* desdobra-se, por sua vez, em duas conseqüências: a ilegalidade de decisão, proferida com fundamento em cerceamento do direito de defesa; e o dever de fundamentação expressa dos atos de indeferimento do pedido de diligências ou perícia (art. 28 do Decreto nº 70,235/72, na nova redação do art. 1º da Lei nº 8,748, de 9 de dezembro de 1993). Finalmente, o direito à prova tem ainda, como corolário, o *direito à impugnação da prova* produzida pela Administração Fiscal.¹⁸

¹⁷ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 194/195.

¹⁸ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 318.

A título de exemplificação, pode-se destacar julgado da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuinte que afirma a importância e aplicação do direito de produção de provas:

... nulidade da decisão de Primeira Instância – nula é, por cerceamento do direito de defesa, a decisão de primeira instância que deixe de motivar a não aceitação dos documentos juntados ao expediente impugnatório. Preliminar de nulidade acolhida.¹⁹

A eficiência deste princípio deve observar os mecanismos de prova que a norma sob o qual rege o processo administrativo tributário possibilitando ao sujeito passivo direito de vista aos atos procedimentais, direito à apreciação expressa da prova e o direito à impugnação da prova produzida pela Administração fiscal.

Deve-se ter em mente que este direito não é absoluto, eis que o art. 5º, inciso LVI, da CRFB estipula limites à obtenção da prova ao referir que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos.”

A própria CRFB não estabelece de forma explícita a consequência da circunstância de a prova ilícita ingressar ao processo mesmo sendo proibida. Por não ser objeto ora em análise, as provas ilícitas não serão estudadas neste trabalho monográfico.

Deve ser assegurada igualdade de condição entre a Fazenda Pública e o contribuinte, no que concerne aos meios de prova disponíveis, ocupando ambas as partes uma posição igual na instrução do processo, apresentando as suas razões em termos de controvérsia formal.

2.1.5. Princípio do duplo grau de jurisdição

¹⁹ BRASIL. Conselho de Contribuintes. *Acórdão n. 106-10.701*, 6ª Câmara do 1º. Relator. Consa Sueli Efigênia Mendes de Britto. Brasília, DF. 26 de fevereiro de 1999. Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s2=&s3=&s4=acordao+&s6nº106_10_701=&s8=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s2=&s3=&s4=acordao+&s6nº106_10_701=&s8=>). Acesso em: 10 out. 2010.

Esse princípio garante que a parte sucumbente no processo tenha o direito de ver a lide fiscal reapreciada e julgada novamente por Órgão Jurisdicional de hierarquicamente superior. Tal preceito objetiva atender as necessidades de qualidade e segurança da prestação estatal julgadora.

A necessidade de efetividade jurisdicional norteia a garantia de revisão hierárquica dos processos administrativos deriva da disponibilização ao contribuinte de demonstração de impessoalidade e imparcialidade da decisão proferida. Leciona Feitosa que “os órgãos julgadores administrativos de segunda instância, formados, em regra, por uma composição paritária – representantes do órgão lançador e de seus segmentos da sociedade – dão garantia da impessoalidade e imparcialidade necessária e imprescindível à aplicação da Justiça Fiscal Administrativa.”²⁰

2.1.6. Princípio do julgador competente

No ordenamento brasileiro, o julgamento da impugnação administrativa do lançamento compete a funcionários integrantes da Administração fiscal ou à órgãos colegiados, de composição paritária, integrados, também, por representantes do setor privado.

James Marins entende que os órgãos julgadores supra mencionados:

...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.²¹

Destaca Xavier a importância da imparcialidade do Fisco enquanto representante nos julgamentos do interesse substancial de justiça, *in verbis*:

²⁰ FEITOSA, Celso Alves. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 3, p. 40.

²¹ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 197.

No exercício da atividade do lançamento, o Fisco é órgão *de justiça*, inobstante ser parte na relação jurídica tributária, cuja função consiste na aplicação objetiva da lei. E ainda que o Fisco é uma *parte imparcial*, pois – apesar de ser parte em sentido substancial da relação jurídica tributária – no procedimento administrativo de lançamento o “interesse formal” do Estado é irrelevante, prevalecendo sempre o “interesse substancial” de justiça, ou seja, de aplicação objetiva da lei.²²

A distância existente entre a prática do lançamento e a sua revisão contenciosa, é verificada pela diferenciação de funções, no âmbito do Fisco, entre órgãos de lançamento e órgãos de julgamento.

Depreende-se do texto constitucional que não será o administrado sujeito à tribunal de exceção no âmbito tributário, garantia essa esculpida explicitamente dos incisos XXXVII e LII do art. 5º da CRFB, no qual dispõe que “não haverá Juízo ou tribunal de exceção e ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”.

A atribuição da competência julgadora limita a atuação das esferas administrativas, de qualquer ente tributante, a manter a estrutura jurídica e funcional apta para que a lide tributária possa ser conhecida por julgador competente, devidamente-constituído pela lei.

2.1.7 Princípio da ampla competência decisória

Esse princípio dita que toda a matéria de defesa produzida pelo contribuinte deve ser conhecida e apreciada pelo órgão da Administração competente para o julgamento do conflito fiscal.

Quando da matéria fiscal, é imposto à Administração judicante o dever de analisar a pretensão do objeto do litígio, seja qual for o assunto em debate. Logo, quando a autoridade julgadora não pode escusar-se de apreciar determinadas matérias, assevera Marins:

²² XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.290.

Quer se tratem de questões concernentes à mera alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma jurídica tributária, toda a matéria de defesa deve ser formalmente apreciada. Não se realiza a ampla defesa sem o direito à cognição formal e material ampla, pois em se recusando a Administração a apreciar qualquer dos elementos fáticos ou jurídicos que estejam contidos na impugnação formulada haverá restrição do direito de ampla defesa, a macular o processo administrativo fiscal.²³

Partindo da premissa de que os órgãos julgadores estão atrelados ao princípio Constitucional da ampla defesa, tem-se que no caso de matéria não ser apreciada e posta em discussão, poderia, em tese, incorrer em cerceamento de defesa, o que, por consequência, poderia tornar nulo o processo administrativo fiscal.

Complementando o estudo do procedimento e do processo administrativo fiscal, compete observar a relevância de determinados princípios, comuns em todas as fases do caminho percorrido pela Administração, desde a formalização da pretensão até o julgamento da eventual lide tributária. Devido à relevância, faz-se necessária a abordagem conceitual de ao menos um deles, denominado princípio da oficialidade.

2.1.8 Princípio da oficialidade

O princípio visa o dever obrigacional da Administração em promover o impulso oficial ao procedimento e ao processo administrativo fiscal, mesmo nos casos em que este tenha sido iniciado pelo contribuinte.

Destaca Watanabe e Pigatti Júnior que, por meio do princípio da oficialidade, a autoridade fiscal deve:

... por meio deste a autoridade fiscal teria o dever de dirigir o procedimento administrativo recursal, colhendo os elementos de fáticos necessários para a determinação correta do tributo devido e de concluir por um ato jurídico administrativo que expresse a vontade da lei, vez que, se devido o tributo ou

²³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 193.

não; o seu produto resulta em outro princípio – o da verdade material.²⁴

2.2. Legislação aplicável ao PAF no âmbito federal e no Estado de Goiás

Inúmeros quadrantes constituem o sistema positivado do PAF. O ordenamento jurídico, embora tenha iniciado com o processo administrativo tributário em 1.889, com o advento da primeira Constituição Republicana, não está dotado, ainda atualmente, de elementos concretos a elevá-lo ao patamar em que encontram outras entidades jurídicas de direito formal, como por exemplo, o direito processual civil, direito processual penal.

Os diferentes níveis do PAF devem sempre respeitar as normas regulamentadoras, sobre as quais se desdobra o presente estudo a partir deste momento.

Sob a ótica constitucional, ao lado do art. 37, *caput*, da CRFB, convergem outros princípios, dentre estes os dispostos nos 22 incisos do art. 5º, os quais compreendem alguns direitos fundamentais do cidadão em relação ao PAF.

As regras processuais gerais são definidas pelo PAF e instituídas por lei, em especial a impugnação ao lançamento (art. 145), a suspensão por reclamações ou recursos da exigibilidade do crédito tributário (art. 151) e relacionado à extinção do crédito tributário via decisão administrativa (art. 156), que adiante serão analisadas.

Em relação ao nível ordinário geral do PAF federal, hoje, encontra-se este sob a égide da Lei nº 9.784 de 29 janeiro de 1999.

Na esfera ordinária federal, o PAF é regulamentado pelo Decreto-Lei nº 70.235, de 06 de março de 1972, com várias alterações posteriores.

²⁴ WATANABE, Ippo; PIGATTI JÚNIOR, Luiz. *Manual de processo administrativo tributário*. São Paulo: J. de Oliveira, 2000, p. 540.

Quanto ao âmbito ordinário estadual, distrital e municipal, estes compõem de diversas leis estaduais e municipais em todo o País, que disciplinam o processo e o procedimento administrativo tributário, devido a autonomia concedida pela que a CRFB a tais entes.

No Estado de Goiás as normas mais significantes são: Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado, a Lei estadual nº 13.800 de 18 de janeiro de 2001 regula o processo administrativo e a Lei estadual nº 16.469, de 19 de janeiro de 2009, regula o processo administrativo tributário. Destaca-se, também, o Regulamento do Código Tributário Estadual (RCTE – Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997).

2.3. Natureza do Processo Administrativo Fiscal

Sob a égide das normas processuais supracitadas no item anterior, em especial a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional e do Estado de Goiás, o Decreto-Lei nº 70.235/72 e Lei nº 9.784/99, bem como, nas legislações estaduais e municipais, impõe-se destacar que o PAF age na solução administrativa das lides tributárias.

Antes de construir um conceito acerca da natureza desse instituto, impende destacar um outro elemento associado ao tratamento atribuído ao processo e ao procedimento administrativo fiscal. Expõe Meirelles que:

... processo é o *conjunto* de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo; *procedimento* é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual. O processo, portanto, pode realizar-se por diferentes procedimentos, consoante a natureza da questão a decidir e os objetivos da decisão. Observamos, ainda, que não há processo sem procedimento, mas há procedimentos administrativos que não constituem processo, como por exemplo, os de licitação e concursos.²⁵

²⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 614.

Marins leciona que as normas do procedimento e do processo administrativo, na esfera fiscal, que devem ser estudadas no:

... delicado campo da *autotutela* tributária do Estado, em que se afigura com mero exercício de estritas *prerrogativas legais* de praticar o ato impositivo (lançamento), retirá-lo ou emendá-lo (prerrogativas denominadas ora de “poderes” ora de “potestades”) com a finalidade de realizar a apuração e a arrecadação tributária. A autotutela, contudo, tende a processualizar-se e com esta mutação deixa de representar exercício unilateral de poder e passa a significar mero exercício de prerrogativas procedimentais ou processuais legais pois não se afigura como atividade discricionária, mas vinculada. Do ponto de vista da Administração tributária, a admissão de que se desenvolvam funções julgadoras no seio da Administração é decorrente da inquestionável necessidade que o Estado tem de se instrumentalizar adequadamente em sua ação de exigir tributos, formalizando o vínculo com a celeridade que, ao menos teoricamente, informa a atividade administrativa. Por outro ângulo, o reconhecimento da peculiar dimensão processual do fenômeno litígio no plano administrativo é garantia que se deve assegurar ao cidadão contribuinte.²⁶

Feitas as considerações acima, deduz-se que a CRFB garante ao contribuinte o direito subjetivo de procurar o acertamento de sua relação tributária com a Administração fiscal, no âmbito do processo administrativo. Assim, Marins entende que:

... o fenômeno processual, nos dias de hoje, não pode ser visto como desenvolvendo-se, apenas, no âmbito do Poder Judiciário. [...] a atividade administrativa pública outorga à Carta Magna, de modo explícito, função julgadora para solucionar os choques tributários que têm os cidadãos como figuras centrais.

[...]

O processo, ao penetrar e fincar raízes no sítio da atividade administrativa, sem com isso afastar a ampla e efetiva cognição judicial - isto é, harmonizando-se com conotação judicial do princípio do monopólio da jurisdição – torna jurídico e por isso mais seguro o relacionamento conflituoso entre Estado e contribuinte, e sujeita ao Direito, de forma mais clara e eficaz, a discricionariedade, de forma a enfrentar o arbítrio que com frequência contamina as regiões vizinhas ao poder político.²⁷

²⁶ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 162.

²⁷ *Ibid.*, p. 135 – 138, 160.

Deve-se ainda destacar que a atuação administrativa fiscal não visa usurpar a competência ou excluir a possibilidade do acesso ao Poder Judiciário. Voltada sim, à realização de um interesse maior, qual seja o da ordem jurídica. Assim, atribui-lhe a Carta Magna peculiaridades, que lhe concede, dentro da ideia de imparcialidade nos julgamentos e imprescindibilidade de um devido processo legal (inciso LIV do art. 5º), controlar seus atos internos (lançamento), sob a ótica legal e judicial na atividade de exigência fiscal.

Analisando as ponderações relacionadas a garantia constitucional de solução de conflitos com a Administração, por intermédio de um processo administrativo (art. 5º, inciso LIV), deve-se reconhecer a natureza jurídica processual do processo administrativo fiscal.

2.4. Fases do Processo Administrativo Fiscal

Partindo dos pontos outrora abordados, ressalta apresentar as fases do processo administrativo fiscal. E para tanto, adotar-se-á como modelo, o seguido no âmbito federal e também alguns pontos do modelo adotado pelo Estado de Goiás, tendo em vista que, concedida a possibilidade de cada ente regular, por lei própria, a sistemática do processo, seria inviável a análise pormenorizada de todo esse conjunto de normas.

O procedimento administrativo tributário - PAT contencioso federal está definido, em especial, no Decreto-Lei nº 70.235/72, com aplicação conglomerada em caráter subsidiário com a Lei nº 9.784/99, que lhe instituiu grande caráter principiológico.

São duas as fases do PAF, conforme tratamento conferido pelo referido Decreto, quais sejam: fase administrativa e litigiosa.

2.4.1 Fase administrativa

A fase administrativa, nos moldes do art. 7º do Decreto-Lei nº 70.235/72, inicia-se em nas seguintes hipóteses:

- I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Vale ressaltar que no mesmo dispositivo tem-se gravada a exigência de que, para formalização, os atos devem ser obrigatoriamente escritos. Contudo os autos de infração ou notificação de lançamento devem ser separados conforme cada tributo, a identidade dos fatos de que decorrem, assim faz com que o trâmite aconteça num único processo (art. 9º).

O art. 10 do Decreto-Lei nº 70.235/72 obriga que a lavratura do auto de infração conste obrigatoriamente: a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A exigência do crédito tributário formaliza-se por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada espécie de tributo. Destaca-se o entendimento Paulsen, Avila e Sliwka ao art. 11 do Decreto supracitado, os quais distinguem Auto de Infração e Notificação como: “O primeiro é a própria exigência (lançamento), e a segunda, a comunicação daquele ao contribuinte. Como se constitui a intimação ao contribuinte, deverá obrigatoriamente conter os requisitos previstos nos incisos I a IV.”²⁸

Os incisos do art. 11 do diploma legal supracitado, têm por requisitos da notificação de lançamento: i) a qualificação do notificado; ii) o valor do

²⁸ PAULSEN, Leandro; AVILA, Rene Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário**: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 39.

crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; iii) a disposição legal infringida, se for o caso; iv) a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. Este último, excetuado quanto feito por meio eletrônico.

Posteriormente as ações prévias de apuração do *quantum* que seria devido, por meio de fiscalização ou aferição por documento/informação advinda do sujeito passivo, e estando formalizada a pretensão tributária pelo ato de lançamento e regularmente notificado o contribuinte, dá-se início a fase litigiosa.

2.4.2. Fase Litigiosa

Finda a fase administrativa, corre-se o prazo de 30 dias para pagamento ou impugnação (art. 15 do Decreto-Lei nº 70.235/72). Havendo o pagamento, extingue-se a obrigação tributária (art. 156, I, CTN) e com a impugnação instaura-se a fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto nº 70.235/72).

Os termos impugnação, defesa ou reclamação são utilizados para conceituar a peça pelo qual o contribuinte irá manifestar inconformado com a exigência formulada. Tal ato deve obedecer aos pressupostos formais indicados nos arts. 15 e seguintes do Decreto-Lei nº 70.235/72, a saber: indicar a autoridade julgadora a quem é dirigida; declarar sua qualificação; Instruir a petição com os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância; as provas que possui; indicar as diligências ou perícias que pretenda ver realizadas, aliás as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, (assim como, no caso de perícia), no caso da perícia deve ser consignado o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; ainda, se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

Conforme o § 4º do art. 16 de Decreto-Lei nº 70.235/72, com o advento da impugnação devem ser apresentados todos os documentos que fundamentem suas razões, sob pena de preclusão.

O processamento de primeira instância, na esfera federal, foi dividido em duas fases distintas. A primeira, uma etapa de instrução, a cargo de quem o Decreto denominou autoridade preparadora. A segunda, a decisão, de competência da autoridade julgadora.

A autoridade preparadora poderá solicitar a realização de diligências por meio de requerimento do impugnante ou *ex officio* atendendo aos arts 17, parágrafo único, 18 e 19 do Decreto-Lei nº 70.235/72.

Caso o sujeito passivo não interponha impugnação, a autoridade preparadora declarará sua revelia e o processo continuará no órgão preparador, pelo prazo de 30 dias para cobrança amigável do crédito tributário. Se a impugnação for parcial, o lançamento torna-se definitivo sobre a parte incontroversa (art. 17 do Decreto-Lei nº 70.235/72).

Findo o prazo sem o pagamento do crédito tributário, o órgão preparador declara o sujeito passivo devedor e o processo será remetido para a autoridade competente visando promover a inscrição do valor na dívida ativa da Fazenda Pública (arts. 201 a 204 do CTN) e apto a realizar a cobrança executiva.

Ocorrendo a impugnação, e produzidas as provas requeridas pelo sujeito passivo, o processo será enviado à autoridade julgadora para decisão em primeiro grau.

2.4.3 Julgamento da lide fiscal

Início da fase de julgamento em primeira instância da impugnação, que ocorrerá no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (art. 25, I do Decreto nº 70.235/72), assessoradas por suas Divisões de Julgamento (art. 2º da Lei. 8.748/93).

Importante destacar que o julgamento dos processos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na mais são realizados pelos Delegados, tendo em vista que, após a edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, houve uma alteração do art. 25 do Decreto-Lei 70.235/72 no qual as delegacias de julgamento deixaram de ser órgãos monocráticos e passaram a ser órgãos colegiados, com composição em câmaras compostas por auditores fiscais. As decisões são tomadas por maiorias de votos, e não mais pela decisão do delegado.

Neste sentido, a Portaria nº 258/2001, do Ministério do Estado da Fazenda, dispõe acerca da constituição das turmas (formadas cada uma por cinco julgadores) e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

Estado os processos aptos para o julgamento, os processos que envolvem elevados valores ou os que contiverem circunstâncias de crime contra a ordem tributária, são recebidos com prioridade pelas Delegacias de Julgamento (art. 27 do Decreto-Lei nº 70.235/72).

Decorrida a tramitação interna, ocorrerá a decisão oriunda da autoridade competente. O respectivo ato decisório, a liberdade de apreciação das provas (art. 29 do Decreto-Lei nº 70.235/72), deverá ser devidamente motivado com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos (art. 50 da Lei nº 9.784) e ordem de intimação.

O supra referido diploma legal possibilita a interposição recurso de ofício e de recuso voluntário.

O Recurso de Ofício, nos moldes do art. 34 do Decreto 70.235/72, é interposto pela autoridade de primeira instância toda a vez que a decisão exonerar o sujeito passivo ao pagamento do crédito tributário de valor total superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), ou quando a decisão não aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens, cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

Caso não seja apreciado o recurso de ofício não poderá haver uma decisão definitiva, assim esclarecem Paulsen, Avila e Sliwka: “quanto submetida por lei a recurso de ofício, não se pode considerar como definitiva a decisão enquanto não apreciado encaminhado o processo para conhecimento do mesmo. [...]”²⁹

O recurso voluntário é cabível no prazo de trinta dias após a ciência do sujeito passivo da decisão proferida em primeiro grau, tendo efeito suspensivo (art. 33 do Decreto 70.235/72), ou na hipótese prevista no art. 2º do Anexo I da Portaria nº 55/98 do Ministério da Fazenda, quando interposto da decisão de Câmara de Conselho de Contribuinte o recurso voluntário à Câmara Superior de Recursos Fiscais, da decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes, que prover recurso de ofício, será apresentado na repartição preparadora, no prazo de trinta dias, contado da ciência do acórdão, em petição fundamentada dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Destaca-se que o Supremo Tribunal Federal já considerou inconstitucional o condicionamento do recurso voluntário ao depósito de 30% (trinta por cento) do débito em discussão ou arrolamento de bens, conforme julgamento da ADIN nº 1.976, que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/2002, dando nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972. 18.

O julgamento dos recursos é de responsabilidade dos Conselhos de Contribuintes. Instituídos pelo Decreto nº 20.350/31, tendo sede em Brasília – DF, contendo normas regimentais internas, são os Conselhos de Contribuintes integrados paritariamente por especialistas em assuntos tributários, entre representantes da Fazenda Nacional e representantes dos contribuintes.

O Conselho dos Contribuintes constitui-se por quatro conselhos, consoante dispõe o art. 25 do Decreto 70.235, o qual nos incisos do seu

²⁹ PAULSEN, Leandro; AVILA, Rene Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 91.

parágrafo primeiro diferencia ordenadamente e suas competências por matéria, *in verbis*:

Art. 25. O **juízo** do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados **pela Secretaria da Receita Federal compete**:

[...].

§ 1º Os **Conselhos de Contribuintes** julgarão os **recursos, de ofício e voluntário**, de decisão de primeira instância, observada a seguinte **competência por matéria**:

I - **1º Conselho de Contribuintes**: Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer Natureza; Imposto sobre Lucro Líquido (ISLL); Contribuição sobre o Lucro Líquido; Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social, (Finsocial) e para o financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituídas, respectivamente, pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com as alterações posteriores;

II - **2º Conselho de Contribuintes**: Imposto sobre Produtos Industrializados;

III - **3º Conselho de Contribuintes**: tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;

IV - **4º Conselho de Contribuintes**: Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação e demais tributos aduaneiros, e infrações cambiais relacionadas com a importação ou a exportação. (grifo nosso).

A regulamentação dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais ocorre pela Portaria do Ministério de Estado da Fazenda nº 55/9820 que aprovou seus respectivos Regimentos Internos. Tendo o Conselho elaborado sua decisão definitiva, a autoridade preparadora dá ciência ao sujeito passivo para cumprir a decisão em 30 (trinta) dias, nos termos do art. 37, § 2º, do Decreto-Lei nº 70.235/72, com os devidos limites impostos por seu § 3º.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, criada pelo Decreto nº 83.304/79, é órgão colegiado julgante diretamente subordinado ao Ministro de Estado, visa o julgamento administrativo em instância especial dos litígios

fiscais inseridos na competência definida em seu Regimento. Em harmonia com o art. 2º do seu Regimento Interno - Portaria nº 55/98 do Ministério da Fazenda, - aquele se compõem pelo: Pleno; Primeira Turma; Segunda Turma e Terceira Turma. O Pleno é formado pelos Conselheiros integrantes das Turmas sendo integrado pelos membros definidos no art. 3º de seu Regimento Interno.

Frisa-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais julga os recursos voluntários interpostos contra decisões das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes provenientes do julgamento de recurso de ofício, estando providos, (art. 25, § 4º do Decreto-Lei 70.235/72), e também aprecia recurso especial interposto, no prazo de 15 (quinze) dias, de forma privativa pelo Procurador da Fazenda Nacional, sendo a decisão da Câmara de Conselho de Contribuintes não unânime, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; sujeito passivo e Procurador da Fazenda Nacional, contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 26, inciso I do Decreto-Lei nº 70.235/72 c/c Decreto 83.304/79 e art. 5º da Portaria nº 55/98 do Ministério da Fazenda).

O PAF finalizará quando da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

2.5 - O Processo Administrativo Fiscal no Estado de Goiás

Nos moldes do art. 142 do CTN e bastante similar ao adotado pela esfera federal, é privativa da Autoridade Administrativa o ato que constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo que tende a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correlata, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, conforme o caso, propor a aplicação da penalidade correspondente. As formas de lançamento estão previstas nos arts. 147 à 150 do CTN, em consonância com a previsão constitucional do art. 147, III, "b", da CRFB.

ISBN: 978-85-68122-06-8

O PAF do lançamento obriga a atuação de agente capaz (Lei nº 13.266/98) instituído na carreira do fisco da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, dotado de Ordem de Serviço. A Instrução de Serviço nº 003/85-COFA, de 27/8/1985, dispõe *in verbis*:

A Ordem de Serviço é um instrumento que tem por objetivo o acionamento e o controle das ações fiscais. Sua emissão é obrigatória para todas as atividades de fiscalização desencadeadas pelos órgãos competentes e seus números devem constar nos Autos de Infração, no DAL, nas Notas de Fiscalização, nos relatórios dos Agentes do Fisco e em outros documentos emitidos em virtude de ação fiscal.

Deverá conter nome, cargo e cadastro de cada funcionário para que possa ser realizada a fiscalização, período em que os serviços serão feitos. Apontamentos sugeridos ou descrição das tarefas que devam ser executadas pelos agentes do Fisco designados. Os controles serão feitos pela assinatura da autoridade competente expedidora e dos agentes designados e com as datas de expedição, do recebimento, do início e término do serviço. Conforme o art. 22 da Lei nº 13.882/2001, instituidora do Conselho Administrativo Tributário e do Processo Administrativo Tributário, o procedimento fiscal tem início com “o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo ou seu preposto de qualquer exigência”, e “a apreensão de mercadorias, documentos ou livros”.

O ato inicial de ofício deve ser escrito, referente o inciso I, e compreende: 1) a Notificação Fiscal válida, cientificada ao Contribuinte ou seu Representante legal, e que demarca o termo inicial da ação fiscal ou, 2) o próprio Termo Inicial de Ação Fiscal, lavrado nos livros fiscais do Contribuinte; e o inciso II compreendendo o Termo de Apreensão de Mercadorias, Bens, Documentos ou Livros, procedimentos esses excluidores da espontaneidade, e que podem ou não resultar na lavratura de lançamento de ofício. Contudo a intimação é ato da administração no Processo Administrativo Tributário, capaz de dar ciência ao contribuinte da lavratura do Auto de Infração ou de Notificação de Lançamento, e informando os prazos para quitação do débito reclamado ou defender-se, no local e instância indicados.

CAPÍTULO III - Prescrição

Oscar Joseph de Plácido e Segundo Silva³⁰, a palavra “prescrição” deriva do latim *praescriptio*, do verbo *prescribere*, que denota prescrever, escrever antes, donde determinar ou prefixar. Ao buscarmos as primeiras manifestações do instituto da prescrição em ordenamento jurídico ocidental, deparamo-nos com a prescrição aquisitiva no Direito Romano sendo consagrada na Lei das XII Tábuas pela figura da usucapião em 449 A.C. Já a prescrição extintiva foi, na perspectiva ofertada por Carpenter³¹, diz que foi estabelecida em data de 204 a.C. por meio da Lei Fúria de Sponsu, através qual se decretou a extinção das ações contra os *sponsores* e os fidepromissores da Itália no prazo de dois anos, a contar do vencimento da dívida. O ordenamento jurídico em vigor no Brasil contempla tanto a prescrição aquisitiva quanto a extintiva, também conhecida como liberatória; para este trabalho, entretanto, somente interessa a segunda vertente.

Para Gomes, a prescrição é “o modo pelo qual um direito se extingue em virtude da inércia, durante certo lapso de tempo, do seu titular, que, em consequência, fica sem ação para assegurá-lo”³². Esta conceituação é compartilhada por Pereira que explica que a prescrição, como força extintiva ou liberatória, que “conduz à perda do direito pelo seu titular negligente, ao fim”³³.

Contrariando esse entendimento, entretanto, há substancial parte da doutrina que considera que a prescrição não extingue o direito e sim a ação, como nos demonstra Amorim Filho:

³⁰ SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p.493.

³¹ CARPENTER, Luiz Frederico Sauerbronn. *Manual do código civil brasileiro: parte geral – da prescrição*. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1919. p. 56.

³² GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 496/497.

³³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 1, p. 435.

Assim, com a prescrição, limita-se o prazo para o exercício da ação. Esgotado o prazo, extingue-se a ação, mas somente a ação, pois o direito correspondente continua a subsistir, se bem que em estado latente, podendo até, em alguns casos, voltar a atuar. A sobrevivência do direito violado (em estado latente) por si só não causa intranquilidade social. O que causa tal intranquilidade é a ação, isto é, a possibilidade de ser ela proposta a qualquer momento. Deste modo, não se faz necessário extinguir o direito para fazer cessar a intranquilidade – basta extinguir a ação.³⁴

A prescrição limita o prazo para o exercício da ação. Findo o período, extingue-se a ação, contudo somente a ação, pois o direito a ela correspondente continua a subsistir, em estado latente, podendo voltar a atuar em alguns casos. A possibilidade de reivindicação do direito violado (em estado latente) por si só não causa transtorno social. O que causa tal é a ação, ou seja, a possibilidade de ser ela proposta a qualquer momento. Assim, não é necessário extinguir o direito para fazer cessar o transtorno – basta extinguir a ação.

A prescrição pode ser definida, conforme Bevilacqua, como “a perda da ação atribuída a um direito, de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não uso dela, durante um determinado espaço de tempo”³⁵.

3.1 - A prescrição no Código Tributário Nacional e na Lei de Execução Fiscal - LEF

O instituto da prescrição é tema de grande perplexidade no meio jurídico devido às divergências encontradas entre os preceitos do Código Tributário Nacional e a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execuções Fiscais).

Mesmo frente a complexidade da controvérsia estabelecida, este trabalho demonstrará a preponderância do CTN para reger a matéria, por ser

³⁴ AMORIM FILHO, Agnelo. *Crítério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis.*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 300, p. 7-37

³⁵ BEVILACQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado por Clóvis Beviláqua.* 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Paulo de Azevedo Ltda. 1. v, p. 349

lei hierarquicamente superior à LEF, e também pelo fato da CRFB ter reservado à Lei Complementar o trato da prescrição tributária. Este é o entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência.

Destaca-se que as disposições do Código Civil (CC) e do Código de Processo Civil (CPC), relativas aos particulares em institutos e conceitos do direito privado não regulados pelo CTN, aplicam-se subsidiariamente a este, conforme dispõem os arts. 109 e 110 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O legislador complementar tem o condão de estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária sobre prescrição, conforme força do art. 146, inciso III, alínea “b”, da CRFB:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

No sentido supra delineado, Scherkerkewitz afirma que não se trata apenas de hierarquia entre lei ordinária e lei complementar, mas de “âmbitos materiais constitucionalmente fixados³⁶”. E, sabendo que a prescrição tributária é matéria de lei complementar, conforme dispõe o art. 146, inciso III, alínea “b” da CRFB, a Lei 6.830/80 deve ser interpretada e aplicada em harmonia com a

³⁶ SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz, com apoio na lição de MICHEL TEMER. *Elementos de Direito Constitucional*. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 150.

Carta Magna, ou seja, em observância ao Estado de Direito, e, no tocante à prescrição, com o CTN.

A hierarquia entre o CTN e a LEF, bem como a competência para legislar a Lei Complementar que trata de matéria da prescrição tributária, não assume caráter suspensivo quanto ao prazo prescricional por força do art. 40 da Lei nº 6.830/80, tendo em vista que este dispositivo é incompatível com a norma contida no art. 174 do CTN, se reconhecida tal suspensão. É o que sustenta nossos Tribunais, a exemplo de RTJ 119/328, RT 612/222, RT 643/101, RJTJESP 110/354, RT 666/191 e RF 315/182.

Nos moldes do art. 142 do CTN, a obrigação tributária somente se torna exigível com o lançamento do tributo correspondente, sendo que para tanto a Fazenda Pública tem o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia útil do ano subsequente àquele em que ocorreu o fato gerador (art. 173 do CTN).

Observados os requisitos acima elencados, o devedor terá o prazo de 30 (trinta) dias para quitação do débito iniciando a contagem do prazo prescricional, que também é de 05 (cinco) anos, para que a Fazenda Pública inscreva o débito na dívida ativa e tenha a citação válida do devedor.

É o entendimento de doutrinadores, como Manoel Álvares, Maury Ângelo Bottesini, Odmir Fernandes, Ricardo Cunha Chimenti e Carlos Henrique Abrão, que após o decurso do prazo para pagamento, a Fazenda Pública dispõe de 05 (cinco) anos para inscrever a dívida (LEF, art. 2º, § 3.º), extrair a certidão da dívida ativa (título executivo extrajudicial) e obter a citação válida do executado, sob pena de prescrição, que para o Direito Tributário, além de ocasionar na perda do direito de ação, implica a extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN).

Merece destaque, conforme disposto no § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF), que quando ocorre a inscrição do débito na dívida ativa, o prazo prescricional suspende-se por 180 (cento e oitenta) dias, porém nossa jurisprudência majoritária não admite tal suspensão

para créditos de natureza tributária. Nesse sentido TRF, 5ª Região, Apelação Cível n. 0500059, rel. Juiz Petrúcio Ferreira, j. 13-03-1990, DJU, 09 nov. 1990.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça tem se inclinado a uma interpretação que harmoniza as disposições da LEF com as do CTN no que tange à suspensão e interrupção do prazo prescricional. Dessa forma, decidiu-se que, tendo sido o CTN recepcionado como lei complementar, as disposições da LEF, enquanto lei ordinária, não pode alterá-lo explicita ou implicitamente. Apenas outra lei editada segundo o processo de Lei Complementar poderia fazê-lo. E, conseqüentemente, continuam prevalecendo as normas do CTN sobre as da LEF, no que tange aos créditos tributários. Já para os créditos de natureza não tributária, aplica-se integralmente as disposições da LEF, a exceção de interpretações conforme a Constituição, como a dada sobre a necessidade de depósito prévio para interposição de embargos à execução.

Tem que a prescrição, como norma geral de direito tributário, possui sua regulamentação ligada à Lei Complementar, sendo, inaplicáveis os dispositivos da Lei nº 6.830/80, no que tange à prescrição de créditos tributários.

A jurisprudência e a doutrina já têm de forma clara como devem ser resolvidas as divergências em relação ao prazo prescricional nos executivos fiscais, ou seja, devem ser obedecidas as normas contidas no CTN, com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, tendo em vista a incompetência da Lei 6.830/80 para tratar de tal matéria ou para alterar tais dispositivos.

3.2. O início do prazo prescricional

Visando a definição do *dies a quo* referente à contagem do prazo de prescricional, de que dispõe o art. 174 do CTN, é fundamental definir o sentido

da expressão “contados da data de sua constituição definitiva”, que alude o referido artigo.

Partindo dos apontamentos trazidos neste trabalho e, em harmonia com a determinação do art. 42, Decreto-Lei nº 70.236/72, tem-se que a constituição definitiva do conforme estudado no capítulo 1, com o lançamento do crédito tributário, atividade obrigatória e vinculada, e com a notificação do resultado ao sujeito passivo.

Afirma Rosa Júnior que tal expressão significa crédito tributário em condições de ser exigido, logo, que:

... não possa mais ser modificado na via administrativa. O sujeito passivo é notificado do lançamento sem que o impugne no prazo legal. Não basta a efetivação do lançamento, mas a necessidade de regular notificação ao sujeito passivo e do decurso do prazo fixado em lei para pagamento ou impugnação ao lançamento, para que se considere o crédito tributário como definitivamente constituído. Se o sujeito passivo não se conformar com o lançamento, iniciando, portanto, o processo administrativo fiscal, o crédito tributário só estará definitivamente constituído após o decurso do prazo legal, a constar da notificação ao sujeito passivo dando ciência da decisão definitiva (CTN, art. 201). Relembre-se que a reclamação ao sujeito passivo e a interposição de recurso suspendem a exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, III), e, em consequência, fica igualmente suspenso o prazo prescricional até a decisão definitiva proferida no processo administrativo fiscal.³⁷

Sobre os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o *dies a quo* para contagem do prazo prescricional, não é possui entendimento pacífico pelos doutrinadores.

Uma corrente doutrinária afirma não ser possível a fixação de um termo inicial nos casos em que lançamento seja feito por homologação, considerando apenas a constituição feita pelo lançamento, ato administrativo.

Nessa linha, ensina Amaro ao entender, de forma expressa, que:

... não possível a análise da prescrição quando se tratar de lançamento por homologação, afirmando que se essa modalidade pressupõe o pagamento prévio uma vez realizada

³⁷ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro:, Renovar, 2006, p.540.

a homologação do lançamento não haverá o que cobrar e, portanto não poderá se falar em prescrição.³⁸

A outra corrente contrapõe afirmado que, nas palavras de Carvalho, “tal posicionamento deriva de um equívoco de parte da doutrina em não reconhecer o contribuinte como legitimado pelo sistema jurídico para expedir a norma individual e concreta, constituindo, assim, o crédito tributário”.³⁹

O Superior Tribunal Federal já manifestou seu posicionamento no Recurso Especial nº 413457, entendendo pela contagem do prazo prescricional a partir da data em que o contribuinte constituiu o crédito tributário:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO "A QUO". ART. 174 DO CTN.

1. Na Declaração do Imposto de Renda, o prazo prescricional de cinco anos tem seu começo a partir da constituição definitiva do crédito tributário, isto é, da entrega da Declaração.

2. A prescrição tributária segue os termos do art. 174 do CTN, ou seja, tem o Fisco cinco anos para a cobrança do crédito tributário, a contar de sua constituição definitiva.

3. Precedentes do STJ.⁴⁰

Na ocorrência da hipótese descrita no inciso V, do art. 149 do CTN, a autoridade competente estará legitimada para efetuar o lançamento de ofício, adotando a regra de fixação do termo inicial definida inicialmente. Assim, a regra para identificação do termo inicial será a mesma descrita primariamente.

Em relação ao termo final da prescrição, como o próprio art. 174 do Código Tributário Nacional dispõe, este acontecerá no quinto ano subsequente a data da constituição definitiva do crédito tributário, logo, contados de seu *dies a quo*.

³⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed., rev. e atual. São Paulo:, Saraiva, 2007, p. 417.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo:, Saraiva, 2007, p. 487/488.

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial** n. **413457**. Relator: Min. Huberto Gomes de Barros. Brasília, DF, 02 de dezembro de 2003. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200200184335&dt_publicacao=19/12/2003>. Acesso em: 12 outubro de 2010.

3.3. Interrupção e suspensão da prescrição tributária

Faz-se necessária analisar aspecto contemplado trazido no art. 174 do CTN, que são as causas de interrupção do prazo prescricional, elencados nos incisos I à IV de seu parágrafo único.

Deve-se analisar, numa exploração preliminar da temática acima, que a interrupção e a suspensão são institutos diversos, como bem explica Oliveira:

... interrupção difere da suspensão, porquanto naquela a contagem do prazo recomeça por inteiro (desde o início), esquecendo-se o período de tempo decorrido entre o termo inicial e a data do acontecimento que levou à interrupção; já na suspensão, o prazo deixa de ser contado durante a subsistência do evento suspensivo, recomeçando-se a contagem, findo este, até completá-lo, já que computa o lapso entre o termo inicial e o acontecimento determinante da suspensão.⁴¹

Baseando nos apontamentos, afirmar-se que, se interrompida a prescrição, o prazo começa a correr integralmente desde seu início.

As causas interruptivas da prescrição, contidas nos incisos I à IV do parágrafo único do art. 174 do CTN, definem as seguintes hipóteses para interrupção do termo inicial:

Art. 174
 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.

Os três primeiros incisos do dispositivo acima transcrito dizem respeito aos atos praticados pelo Poder Judiciário, mediante atuação prévio da

⁴¹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código tributário nacional: comentários, doutrina, jurisprudência*. São Paulo: 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.641.

Fazenda Pública, como forma de cobrança e, o ultimo, trata de providência assumida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Nas hipóteses em que ocorra a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, haverá também a suspensão do prazo prescricional, ou seja, os arts. 174 e 155 do CTN cumulam-se.

Visando demonstrar o efeito suspensivo em relação à prescrição, traz-se a colação, a título ilustrativo, dois posicionamentos jurisprudenciais que enfocam esse raciocínio, especialmente quanto ao manejo da reclamação ou recurso administrativo.

Recurso Extraordinário nº. 95.272 do Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTO. PRESCRIÇÃO. LANCAMENTO. EXIGIBILIDADE
Exigível o crédito tributário constituído pelo lançamento. Corre desde então o prazo prescricional, salvo se suspensa a exigibilidade, na conformidade do art. 151, III, do CTN. Recurso Extraordinário não conhecido. -

Agravo regimental nº 96616 do Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO E DECADENCIA.
No intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva de recurso administrativo de que tenha se valido o contribuinte não corre ainda o prazo de prescrição (CTN, art. 151, III) tampouco o de decadência, já superado pelo auto que importa lançamento do crédito tributário (CTN, art. 142).

Observa-se que a orientação dos julgados estão em conformidade com as normas legais instituídas pelo CTN não admitindo que ocorra prescrição antes de fluir a data da decisão administrativa final, quando mantido o lançamento, no todo ou em parte.

A suspensão atinge a prescrição, porém não se desconsidera o período já decorrido, e quando a causa que originou a suspensão findar-se, reinicia-se a contagem considerando o período decorrido antes da causa suspensiva, ou seja, do período que faltava para consumir o prazo.

A interposição de recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário não atingindo, contudo, a suspensão do curso do prazo prescricional, uma vez que a prescrição não teria sequer começado.

3.4. Transcurso da prescrição em função da natureza do crédito

Uma vez resolvida a natureza do crédito, sendo a mesma não tributária, uma das principais diferenças que interferem diretamente na contagem do período prescricional é a plena aplicação do disposto no § 3º do art. § 2º da Lei nº 6.830/80, quanto ao efeito suspensivo da inscrição em dívida ativa, *in verbis*:

Art. 2º
 (...)

 § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Tratando-se de créditos tributários, para se computar devidamente o lapso prescricional devem-se considerar os fatores suspensivos e interruptivos de transcurso do lapso prescricional para o crédito tributário, previstos respectivamente no art. 151 e parágrafo único do art. 174, ambos do CTN, *in verbis*:

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 10.1.2001)
 VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
 (...)

 Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
 Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
~~I – pela citação pessoal feita ao devedor;~~
 I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
 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.

Fixados os parâmetros que devem ser utilizados para a delimitação do *dies a quo* do lapso prescricional, de sua interrupção, bem como dos fatores suspensivos do transcurso do prazo prescricional, dever-se-á, ainda, levar em conta que, para muitos dos créditos tributários, cuja discussão da incidência da prescrição é atualmente pertinente, o transcurso do prazo prescricional se deu em momentos de redações distintas do mesmo Código Tributário Nacional; até porque, no que condiz aos efeitos suspensivos e interruptivos aplicados à contagem do lapso prescricional, a lei foi progressivamente se tornando mais severa, sendo inaplicável a retroatividade nos termos do art. 106 do CTN: assim sendo, deve-se atentar para o fato de que o dispositivo vigente à época regerá de cada ato processual, ou mesmo procedimental, em atenção aos princípios gerais de direito formal adotados no Brasil.

Especial atenção deve ser dada ao fato de que até 09/06/2005 (devido ao *vacatio legis* para a aplicação da Lei Complementar n. 118/2005) era a citação válida do sujeito passivo, na ação de cobrança judicial, que interrompia a prescrição do crédito tributário, no entanto, atualmente o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal é o fator de interrupção, ou seja, a partir desse momento tem-se por interrompido o prazo prescricional, inutiliza-se, portanto, o prazo prescricional em curso; assim, destruída a eficácia do tempo transcorrido a lei determina o seu reinício, como se nunca houvesse fluído.

Questão que recorrentemente causa dúvidas, em virtude das alterações do CTN, é quanto a considerar o parcelamento do débito junto à Fazenda Pública como fator suspensivo de transcurso do lapso prescricional: o efeito suspensivo somente se aplica a parcelamentos realizados após 11/01/2001 (data da publicação da Lei Complementar n. 104/2001), entretanto, se o termo de acordo de parcelamento contiver cláusula de confissão irretratável⁴² de dívida, há de se considerar a incidência de interrupção prevista no inciso IV do art. 174 do CTN. Nesse sentido, leciona Santi:

⁴² Deve-se atentar para o fato de que, na maioria dos casos, a Fazenda Pública, sob a alegação de que a concessão do parcelamento é ato discricionário, impõe a cláusula de confissão como condição para a celebração do termo de acordo de parcelamento; vale anotar

O sentido de *dies a quo* pode ser exemplificado no caso em que o devedor reconhece o débito perante o Fisco regularmente dentro do prazo de prescrição, ficando a contagem do prazo anterior desconsiderada e reiniciando-se a contagem do prazo prescricional a partir do reconhecimento do débito. (...) Por isso, melhor que *interrupção*, para esse fim, seria o uso do termo *reinício*, que contempla perfeitamente esse efeito peculiar de um fato servir como marco temporal para novo prazo.⁴³

É muito comum, ainda nos dias atuais, a insistência dos Fiscos em aplicar indistintamente a suspensão de até 180 (cento e oitenta) dias no lapso prescricional de seus créditos, a partir da inscrição em dívida ativa, tendo por base a previsão estabelecida no § 3º do art. 2º da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980; entretanto, em face da previsão do inciso III do art. 146 da CRFB, somente legislação complementar federal poderia produzir tais efeitos aplicáveis aos créditos tributários. O Superior Tribunal de Justiça⁴⁴, embasando-se na determinação constitucional de que lei complementar instituisse regras gerais sobre a matéria prescrição de crédito tributário⁴⁵, já pacificou entendimento de que a prescrição das dívidas tributárias regula-se pelo art. 174 do CTN, mas esse entendimento nem sempre é adotado pelos juízos monocráticos em função de não ter ainda sumulado.

que a jurisprudência e a doutrina vêm modificando paulatinamente o entendimento sob a validade desse tipo de cláusula abusiva em contrato de adesão, tendo por perspectiva as inovações trazidas pelo Código do Consumidor. Aparentemente, a questão ainda está longe de ser perfeitamente pacificada; até porque, no plano constitucional, a questão implica ponderação entre os princípios da isonomia e da supremacia do interesse público. No âmbito infraconstitucional surgem as questões do vício de vontade, no âmbito civilista, versus a questão dos limites da discricionariedade dos atos da Administração, no âmbito do direito administrativo. No entanto, partir de uma interpretação conforme, a solução para a questão tende a ser a nulidade da cláusula de confissão irretratável, tendo em vista a existência de previsão legal do parcelamento como um meio de que a obrigação tributária não adquira caráter confiscatório frente à capacidade de pagamento do sujeito passivo; pois a estreita discricionariedade dos atos da Administração não pode se contrapor ao exercício regular de direito, especialmente quando fere frontalmente princípios constitucionais (o de não confisco e o da isonomia, no caso em comento) sob a simples e imotivada alegação de interesse público.

⁴³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de . *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo:, Max Limonad, 2004, p.601.

⁴⁴ Como demonstra os venerandos acórdãos exarados nos REsp 708227/PR e REsp 667810/PR.

⁴⁵ Alínea b do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988.

O início da contagem do prazo prescricional, tratando-se de créditos não tributários, será a violação do direito⁴⁶ e se serão observados os lapsos previstos nos art. 205 e 206 do Código Civil aplicáveis aos créditos da Fazenda Pública, *in verbis*:

Art. 205. A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor.

Art. 206. Prescreve:

§ 1º Em um ano:

III - a pretensão dos tabeliães, auxiliares da justiça, serventuários judiciais, árbitros e peritos, pela percepção de emolumentos, custas e honorários;

§ 5º Em cinco anos:

I - a pretensão de cobrança de dívidas líquidas constantes de instrumento público ou particular;

Surge, por força do disposto no próprio Código Civil, uma questão relevante: se não houver uma lei especial que determina o prazo de prescrição de dado crédito não tributário, então, *a priori*, sua prescrição se dará no lapso de dez anos; entretanto, se for inscrito em dívida ativa⁴⁷ esse prazo se restringirá a cinco anos. Entretanto, neste último caso, o lapso prescricional é suspenso por 180 dias, “ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo”, por força do disposto no § 3º do art. 2º da LEF.

Entendimento no mesmo sentido já foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, como demonstra o venerando acórdão assim ementado, *verbis*:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO – ART.

2º, § 3º DA LEI 6.830/80 (SUSPENSÃO POR 180 DIAS) – NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS – SÚMULA 106/STJ: AFASTAMENTO NO CASO CONCRETO.

1. Em execução fiscal, o art. 8º, § 2º, da LEF deve ser examinado com cautela, pelos limites impostos no art. 174 do

⁴⁶ Art.189 do Código Civil de 2002.

⁴⁷ Chega-se a essa conclusão pela aplicação do disposto na LEF, que dá ao crédito inscrito em dívida ativa a presunção de certeza e liquidez (especialmente aplicável ao crédito não tributário, já que a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário é tratada em legislação complementar por força de disposição constitucional); assim sendo, aplica-se imediatamente o disposto inciso I do § 5º do art. 206 do CC. A aplicação desse prazo, entretanto, não é pacífica quanto às custas judiciais; se estes créditos forem considerados tributários aplicar-se-á o prazo (cinco anos) e as regras do CTN, se forem considerados não tributários, então, deve ser aplicado o que textualmente dispõe o CC, em seu inciso III do § 1º do art. 206 (um ano).

CTN, de tal forma que só a citação regular tem o condão de interromper a prescrição.

2. A norma contida no art. 2º, § 3º da Lei 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não-tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN.

3. Se decorridos mais de cinco anos entre a constituição definitiva do crédito tributário e a citação pessoal do exeqüente, ocorre a prescrição.

4. *omissis.*

5. *omissis.*

(STJ, 2ª Turma, REsp. 708227/PR, Ministra Relatora Eliana Calmon, publicado no DJU de 19/12/2005). Grifo nosso.

Outra diferença relevante entre a contagem do prazo prescricional entre créditos, da Fazenda Pública, tributários e não tributários, se refere à aplicação das regras de suspensão e interrupção:

1. Se o crédito for tributário, a suspensão da exigibilidade do crédito concedida a um dos sujeitos passivos, por motivo que ataque não somente a sua exigibilidade para dado sujeito passivo mas sua própria certeza e liquidez, é aproveitada por todos os componentes do pólo passivo; logo, contra todos se opera a suspensão da contagem do lapso prescricional da obrigação⁴⁸. No entanto, se o crédito for não tributário e a suspensão da exigibilidade se der nas mesmas condições, não haverá implicação na contagem do prazo prescricional, que continuará de forma contínua, exceto se a suspensão ultrapassar as barreiras o próprio período prescricional da exigibilidade⁴⁹.

⁴⁸ Isso por que, se foi atacado a liquidez e certeza do crédito a partir de recurso previsto na lei que regula o processo administrativo tributário, então, não ocorreu a constituição definitiva do crédito e, nos termos do disposto no art. 174 do CTN, não é factível o início da contagem do prazo prescricional; pois, a inexigibilidade do crédito pode decorrer da ausência de certeza, seja ela quanto ao sujeito passivo, fato gerador ou valor devido.

⁴⁹ Não há previsão no CC de suspensão do lapso prescricional por questionamento que suspenda a exigibilidade do crédito; entretanto, considerando que o credor não agiu para receber o crédito em função da suspensão de sua exigibilidade, o inciso I do art. 199 prevê que não incidirá a prescrição enquanto a exigibilidade estiver suspensa.

2. Situação especialmente reservada aos créditos não tributários é prevista no art. 200 do CC que dispõe sobre a não incidência de prescrição antes da sentença definitiva, no âmbito do processo criminal, quando o fato gerador do crédito for fato típico que deva ser apurado no juízo criminal. Já para os créditos tributários, não há previsão legal que implique numa relação do lapso prescricional do crédito e apuração em juízo de crime contra a ordem tributária.
3. Se o crédito for tributário, “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais” (inciso III, do art. 125 do CTN), no caso de obrigados solidários⁵⁰. Já se o crédito for não tributário, em regra geral, a interrupção da prescrição contra ou a favor de um credor ou devedor não se aplica aos demais, exceto quando se tratar de devedor solidário⁵¹, como dispõe o art. 204 do CC, *in verbis*:

Art. 204. A interrupção da prescrição por um credor não aproveita aos outros; semelhantemente, a interrupção operada contra o co-devedor, ou seu herdeiro, não prejudica aos demais coobrigados.

§ 1º A interrupção por um dos credores solidários aproveita aos outros; assim como a interrupção efetuada contra o devedor solidário envolve os demais e seus herdeiros.

§ 2º A interrupção operada contra um dos herdeiros do devedor solidário não prejudica os outros herdeiros ou devedores, senão quando se trate de obrigações e direitos indivisíveis.

§ 3º A interrupção produzida contra o principal devedor prejudica o fiador.

4. A situação supra descrita remete a um outro diferencial entre a prescrição dos créditos das duas naturezas, a possibilidade de um crédito pertencer, por exemplo a dois entes públicos: nesse caso, para o crédito tributário não há distinção do transcurso dos prazos prescricionais do direito de cobrança ou do próprio crédito entre

⁵⁰ Não há previsão explícita para outros de aproveitamento ou prejuízo da suspensão do lapso prescricional em outros tipos de co-responsabilidade.

⁵¹ A solidariedade é apenas uma das espécies da co-responsabilidade.

credores, mas no caso de crédito não tributário é possível tal ocorrência⁵².

5. A prescrição do crédito tributário pode ser interrompida quantas vezes ocorrerem às hipóteses previstas no parágrafo único do art. 174 do CTN, enquanto que a prescrição do crédito não tributário, por força do art. 202 do CC, somente ocorre uma vez, conforme se verifica pelas redações legais, *in verbis*:

Art. 202. A interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á:

I - por despacho do juiz, mesmo incompetente, que ordenar a citação, se o interessado a promover no prazo e na forma da lei processual;

II - por protesto, nas condições do inciso antecedente;

III - por protesto cambial;

IV - pela apresentação do título de crédito em juízo de inventário ou em concurso de credores;

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

VI - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do direito pelo devedor.

Parágrafo único. A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper.

(CC)

Art. 174

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.

(CTN).

Questão que merece menção especial é o aspecto da renúncia da prescrição: enquanto que para o crédito tributário não há previsão legal para a

⁵² A título de exemplo, mencionaremos a contribuição sindical rural cobrada pela Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária do Brasil - CNA: vinte por cento do crédito constituído pertence ao Ministério do Trabalho e Emprego, mas a competência da cobrança, atualmente, é da CNA que para a cobrança judicial do crédito deve, nos termos da LEF, primeiramente inscrever o crédito em dívida ativa (gozando o efeito suspensivo). Neste caso, pelo disposto no art. 201 do CC, somente se a obrigação for indivisível é que se opera o aproveitamento da suspensão do lapso prescricional; ora, se a Lei já prevê a divisibilidade do crédito, é possível o entendimento de que o prazo somente se aproveita para a CNA (incluindo as federações estaduais e sindicatos dos produtores rurais que representa).

renúncia da prescrição da obrigação⁵³ e a jurisprudência tem aceito sua alegação em qualquer fase processual, desde que antes de transitado em julgado, mesmo independentemente de garantida a execução, através de exceção de pré-executividade⁵⁴, para o crédito não tributário a renúncia da prescrição pode ser expressa ou tácita, nas circunstâncias previstos no art. 191 do CC, desde que sem prejuízo de terceiro⁵⁵. Ressalta-se, entretanto, que para nenhuma das duas naturezas de créditos da Fazenda Pública a Lei autoriza a alteração dos prazos de prescrição, nem mesmo por acordo entre as partes.

O art. 191 do CC trata da continuidade do lapso prescricional no caso de sucessão, aplicável explicitamente aos créditos não tributários e por analogia aos créditos tributários amparado pela inteligência do art. 133 c/c art. 109 do CTN. Até porque, a transposição de princípios gerais, prevista no art. 109 do CTN, admite que persistam tais conceitos de direito privado com idêntica compreensão

Embora anteriormente tenha sido abordada a questão, importa ressaltar que há uma distinção significativa da prescrição do crédito tributário e do crédito não tributário; para o primeiro a extinção do direito de cobrança coincide com a extinção do próprio crédito, enquanto que para o segundo com a prescrição do prazo de ação, extingue-se somente a ação, pois o direito correspondente continua a subsistir em estado latente, podendo, em alguns casos, voltar a atuar. Numa perspectiva teleológica, isso se explica porque a sobrevivência do direito violado por si só não causa intranquilidade social. Resta, no entanto, avaliar se, uma vez impedida de ação de cobrança, a Fazenda Pública poderá restringir acesso à certidão negativa de débito, por força da subsistência de crédito não tributário; a questão é polêmica, mas *a priori* não seria justo impor ao credor, nessa circunstância de subsistência do direito, a obrigação de atestar não haver débitos. Uma das soluções possíveis

⁵³ Podendo incidir fatores interruptivos, como aqueles oriundos de uma confissão inequívoca da dívida, mas o sujeito passivo não pode renunciar à incidência da prescrição.

⁵⁴ Até porque a nulidade do título nesse caso pode ser conhecida de ofício pelo Juiz, conforme previsão do Código de Processo Civil – CPC.

⁵⁵ A prescrição do crédito não tributário pode ser alegada em qualquer grau de jurisdição, conforme previsto no art. 193 do CC.

é a obrigação da Fazenda Pública de conceder de certidão positiva de débito com efeito de negativa em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito; mas tal posição geraria para a Fazenda Pública elevados custos de manutenção dos processos constitutivos dos créditos não tributários, sem nenhuma possibilidade de constrição que viabilize uma recuperação de créditos. Deve pesar, nessa análise, o fato de que a exigibilidade não é uma condição essencial para a continuidade do crédito nos registros da dívida ativa⁵⁶, conforme previsão tanto do art. 204 do CTN quanto do art. 3º da LEF.

3.5. Prescrição intercorrente

Conceitua Alvim, trazendo um enfoque civilista, a seguinte definição para a prescrição intercorrente:

A chamada prescrição intercorrente é aquela relacionada com o desaparecimento da proteção ativa ao possível direito material postulado, quando tenha sido deduzida pretensão; quer dizer, é aquela que se verifica pela inércia continuada e ininterrupta no curso do processo por segmento temporal superior àquele em que se verifica a prescrição em dada hipótese. Verifica-se que com o andamento normal do processo não deve ocorrer prescrição, que terá sido interrompida com a citação inicial; e igualmente não é consumir-se decadência, cuja pretensão tenha sido tempestivamente exercida.⁵⁷

Maria Helena Diniz, citada na obra de Becker, define:

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.⁵⁸

⁵⁶ A dívida regularmente inscrita goza apenas da presunção de certeza e liquidez, tendo efeito de prova pré-constituída, mas não implica em necessária exigibilidade (que pode estar suspensa).

⁵⁷ ALVIM, Arruda. *Da prescrição intercorrente*. In: CIANCI, Mirna (Coordenadora). *Prescrição no Novo Código Civil uma análise interdisciplinar*. São Paulo, Saraiva, 2005, p. 28.

⁵⁸ BECKER, Waldir Luiz. *A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*. *Tributário.net*, São Paulo: a. 5, 14/3/2001.

Pimenta, a define que “no processo administrativo tributário, a prescrição intercorrente se verifica quando o julgamento da impugnação ou do recurso administrativo permanece paralisado durante um determinado lapso de tempo, pela inércia da Administração.”⁵⁹

Essas definições importam no reconhecimento da prescrição intercorrente como uma modalidade prescricional podendo operar-se no curso do processo, administrativo ou judicial, tendo em vista a inércia da administração, não praticando os atos essenciais para o devido andamento da demanda.

A instituição da prescrição intercorrente, na esfera do direito tributário, proíbe que o credor mantenha, de forma indefinida, processos de execução ou de cobrança em face dos respectivos devedores, uma vez que atitudes desta natureza demonstram desinteresse na perseguição e recebimento do crédito, ainda mais quando a imprescritibilidade é não é compatível com o ordenamento jurídico pátrio.

É necessário um aprofundamento do estudo sobre a prescrição intercorrente nos processos administrativos e nos executivos fiscais, visando demonstrar a aplicabilidade em ambas as áreas.

3.6 – A prescrição no processo administrativo fiscal

Por ser fundamental à elucidação da proposta deste trabalho, por bem, faz-se necessário fazer um breve resumo dos apontamentos já realizados, juntamente com os conceitos próprios da prescrição no PAF.

A prescrição tributária é fato extintivo do crédito tributário, conforme inciso V do art. 151 do CTN, formado por dois elementos: inércia e tempo. Dá-se, portanto, com a inércia do sujeito ativo em atuar na cobrança judicial pelo

⁵⁹ PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário*. Revista *Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética n. 71, p. 119.

prazo de 05 (cinco) anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário, nos moldes do art. 174, *caput*, do CTN.

A constituição definitiva do crédito tributário ocorre quando há a formalização do crédito pelo ato administrativo de lançamento (art.) 142 do CTN, ou por declaração do próprio contribuinte, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça⁶⁰.

Por PAF entende-se o procedimento de controle interno de legalidade de um ato administrativo, existente, válido, perfeito e acabado, formalizando pelo lançamento. Aponta, nesse contexto, Carvalho que:

... a contagem do prazo tem como ponto de partida a data da constituição definitiva do crédito, expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor.⁶¹

Instituído o crédito tributário pelo lançamento o contribuinte poderá discordar com a sua forma e/ou conteúdo, manifestando-se por meio de impugnações e recursos administrativos, dando início a fase contenciosa, denominada processo administrativo fiscal.

Estes recursos e impugnações possuem efeito suspensivo acerca exigibilidade do crédito tributário, por força legal (art. 151, III, CTN).

Suspensa essa exigência não há de se falar em cobrança judicial, e, conseqüentemente, neste período, não se admite o curso do prazo prescricional, por não haver inércia do sujeito ativo. Nesse sentido, Coêlho leciona que:

⁶⁰ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IRPJ. TRIBUTO DECLARADO EM DCTF E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. ENTREGA DA DECLARAÇÃO. PRESCRIÇÃO QÜINQUÊNAL RECONHECIDA. (...) 2. Segundo jurisprudência que se encontra solidificada no âmbito deste STJ, a apresentação, pelo contribuinte, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, é modo de constituição do crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco. A partir desse momento, tem início o cômputo da prescrição qüinquenal, facultada à Fazenda para providenciar o ajuizamento da ação executiva. (...) 6. Recurso especial não provido. (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 839220/RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, publicado no DJ de 26.10.2006, p.245).

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.471.

Pelo princípio do *actio nata*, ou seja, para que prescreva o direito de ação, é necessário que o autor possa exercê-lo livremente. A sua inércia e mais o fugir do tempo redundam na prescrição. O direito não socorre aos que dormem. O que se tem que verificar é simples. As hipóteses legais de suspensão do crédito tributário impedem o curso dos prazos de prescrição, favorecendo a Fazenda Pública.

Eurico Marcos Diniz Santi se manifesta pelo início do curso do prazo prescricional, tendo em vista a causa suspensiva, sendo concomitante à própria constituição definitiva do crédito:

Só se há de falar de fato prescricional se houver a exigibilidade do crédito no decurso desses cinco anos. Nos casos em que houver suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional não será mais a data da constituição do crédito, mas a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade.⁶²

O termo inicial de contagem do prazo prescricional, nos casos de haver a interposição de recurso administrativo, é a data do julgamento administrativo definitivo, ao cessar a causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário obstativa de sua cobrança, e, por consequência, impeditiva do curso do prazo prescricional.

3.6.1 – A prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal

O processo administrativo fiscal, como já detalhado, compreendido por atos ordenados e com a observância das formalidades exigidas, destinando-se ao acerto da relação tributária entre o fisco e o contribuinte.

Neste estudo, a prescrição intercorrente será analisada nos processos de determinação e exigência do crédito tributário, em especial em sua fase contenciosa, isto é, quando da há impugnação ou recurso pelo sujeito passivo, faculdade prevista no art. 5º, LV, da CRFB:

⁶² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.219.

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:

[...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Mesmo a CRFB fazendo expressa previsão, é comum que os processos estagnem por tempo indeterminado, esperando a prática de atos privativos da Administração, uma vez que, conforme a doutrina clássica, não se admite a prescrição intercorrente nesta esfera.

A inércia da Administração ao não praticar os atos que lhe compete, representa manifesto desrespeito aos princípios, outrora indicados no capítulo anterior, norteadores da atividade administrativa.

Dessa forma, mostra-se um contra-senso o posicionamento de alguns autores ao defenderem a impossibilidade de reconhecimento da prescrição intercorrente na esfera administrativa, por suposta, ausência de norma autorizadora e, em razão do disposto no art. 151, III, do CTN, que assim dispõe:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

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

A constituição definitiva do crédito tributário dar-se-á, tão somente, quando restarem esgotados todos os recursos administrativos cabíveis, o que não se vislumbra no desenvolvimento do processo administrativo.

O crédito tributário deve estar definitivamente constituído para que ocorra a sua prescrição, conforme o art. 174 do CTN dispõe que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

O posicionamento acima mostra-se notoriamente abusivo, uma vez que concede garantias a ineficiência do Estado; ferindo o princípio da isonomia

processual, dando tratamento diferenciado as partes e, ainda, desrespeita a duração razoável do processo, assegurada no art. 5º LXXVIII da CRFB.

O ajuizamento de ação de cobrança de créditos da Fazenda Pública pressupõe prévia inscrição dos mesmos em dívida ativa, seguindo o rito determinado pela Lei de Execução Fiscal que assim a define, *in verbis*:

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

Começa, a partir do despacho do Juiz que autoriza a citação da parte passiva na Execução Fiscal, a contagem do prazo para a prescrição denominada intercorrente; pois, a prática do ato que se constitui em fator interruptivo do prazo prescricional, isoladamente, não é capaz de interromper eternamente a fluência do lapso prescricional. Ou seja, depois de aperfeiçoada a relação processual⁶³, por inércia do credor, a execução fiscal for paralisada por inércia do exeqüente, o prazo da prescrição começará a correr e será igual ao prazo da prescrição da ação, 05 (cinco) anos: dessa forma, a negligência da Administração, ao deixar de exercitar seu direito de ação, fomenta novamente a incidência dos requisitos da prescrição.

Deve-se observar que a verificação da incidência da prescrição intercorrente é sempre retroativa, consistindo na averiguação, dentro da ação de cobrança judicial, da existência de um lapso de tempo de cinco anos em que a inércia da Fazenda Pública seja caracterizada. Na execução fiscal, apenas atos que revelem o esforço e a diligência da Fazenda Pública são capazes de quebrar o lapso temporal prescricional, tornando-se verdadeiras

⁶³ Fato que ocorre com o estabelecimento da relação processual, através da citação válida do sujeito passivo.

causas interruptivas; pois, o comportamento da Administração deve estar revestido do atributo da atividade processual, impulsionando o andamento célere da execução. Assim sendo, quando a Fazenda Pública é intimada reiteradamente a manifestar-se sobre o prosseguimento do feito e apenas informa não ter logrado êxito em encontrar o devedor ou seus bens, sem, no entanto, comprovar suas diligências, o lapso de tempo decorrido caracteriza-se como prescricional, já que não restou demonstrada uma atuação eficaz da exequente. Até mesmo nos casos em que a prática do ato dependa, exclusivamente, dos órgãos da jurisdição, é preciso ficar clara a vigilância da Fazenda Pública na defesa de seu interesse, reclamando contra o juízo ou a desídia funcional de seus auxiliares.

A LEF é o estatuto processual especial que regulará o trâmite da execução fiscal⁶⁴, prevendo a prescrição intercorrente em seu art. 40, *in verbis*:

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). (Grifo nosso).

Cumpra analisar aqui que pode ocorrer prescrição em crédito ajuizado, sem implicar necessariamente nas circunstâncias que caracterizam a “intercorrente” prevista pela LEF. Tanto para o crédito tributário quanto para o não tributário o que interrompe a prescrição, após o ajuizamento, atualmente, é o despacho do juiz que autoriza a citação do sujeito passivo em sede de execução fiscal; portanto, após o protocolo da ação ainda continua correndo o prazo prescricional e tal pode ocorrer antes do supracitado despacho. Por outro

⁶⁴ Utilizando-se supletivamente o Código de Processo Civil.

lado, a interrupção da prescrição do crédito não tributário somente pode ocorrer uma vez e, assim sendo, se outro fato tiver provocado a interrupção do lapso antes do ajuizamento, nem mesmo o despacho do juiz autorizando a citação terá efeito interruptivo da prescrição; isso implica na possibilidade da prescrição ocorrer com a execução fiscal transcorrendo regularmente⁶⁵, não implicando na previsão do art. 40 da LEF.

3.6.2 - Da possibilidade de declaração *ex officio* da prescrição tributária no Processo Administrativo Fiscal

Ponto primordial do presente estudo, este item propõe a análise quanto à complexa problemática da possibilidade de declaração *ex officio* da prescrição tributária nos processos administrativos fiscais em face ao princípio da razoabilidade na duração dos processos e também, conseqüentemente, da ineficácia na recuperação dos créditos fiscais e na eventual condenação por litigância de má-fé da Administração Pública. A solução apóia-se na desburocratização da máquina estatal mesmo diante do disposto na súmula 409 do Superior Tribunal de Justiça que autoriza, “em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício”.

O objeto de toda a discussão está no fato de analisarmos um instituto processual que o sujeito passivo pode utilizar como causa extintiva do crédito tributário que poderá ser reconhecida administrativamente pela autoridade fazendária, diante da evidente constatação da prescrição, evitando assim a continuidade de uma demanda executiva que, ao final, poderá vir a ser extinta pelo Poder Judiciário.

Por meio de ponderação sobre os valores constitucionais garantidos pelo Estado Democrático de Direito e o interesse público é se desenvolve a análise da viabilidade da declaração *ex officio* da prescrição no âmbito administrativo.

⁶⁵ Esse entendimento é controverso na jurisprudência pátria.

A análise supra elaborada visa desmitificar a impossibilidade de reconhecimento da prescrição tributária *ex officio* por falta de lei em sentido estrito ao incorporar a idéia da efetividade dos princípios constitucionais, bem como da urgente necessidade de aprimoramento da Administração Fazendária e da Fazenda Pública no processamento célere e eficiente dos processos administrativos fiscais.

3.4.3. Garantia de eficácia e razoabilidade nos processos administrativos

Como já exposto, o instituto da prescrição é o instrumento hábil para conter a inércia do credor, com a finalidade de que situações indefinidas não se prolonguem sob o risco de comprometer a segurança jurídica. Assim, afirma o tributarista Luciano Amaro, *in fine*: “É óbvio que essa relação não pode eternizar-se, o que leva a reconhecer-se o efeito extintivo da inércia do credor durante certo espaço de tempo.”⁶⁶

A Fazenda Pública entende que, como sujeito ativo, não pode renunciar a prerrogativa disposta no art. 40, § 1º e 4º c/c art. 25 da Lei nº 6.830/80, tendo em vista que trata de direito indisponível do ente público referente a interesses sociais (crédito público) sendo que o agente público funcionaria apenas como gestor e não seu titular. Nesse contexto, expõe Hely Lopes Meirelles:

No desempenho dos encargos administrativos o agente do Poder Público não tem a liberdade de procurar outro objetivo ou de dar fim diverso do prescrito em lei para a atividade. Não pode, assim, deixar de cumprir os deveres que a lei lhe impõe, nem renunciar a qualquer parcela dos poderes e prerrogativas que lhe são conferidos. Isso porque os deveres, poderes e prerrogativas não lhe são outorgados em consideração pessoal, mas sim para serem utilizados em benefício da comunidade administrada. Descumpri-los ou renunciá-los equivalerá a desconsiderar a incumbência que aceitou ao empossar-se no cargo ou função pública. Por outro lado, deixar de exercer e defender os poderes necessários à consecução dos fins sociais que constituem a única razão de ser da autoridade pública de que é investido, importará renunciar os

⁶⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 5º ed.. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 53.

meios indispensáveis para atingir os objetivos da Administração. Em última análise, os fins da Administração consubstanciam-se na defesa do interesse público, assim entendidas aquelas aspirações ou vantagens lícitamente almejadas por toda a comunidade administrada, ou por uma parte expressiva de seus membros.⁶⁷

Existe uma noção equivocada de que a Administração Pública depende de lei *stricto sensu*. Este entendimento firmou o posicionamento doutrinário da impossibilidade absoluta renúncia às prerrogativas que possui para a satisfação do crédito tributário, em virtude dos interesses da coletividade, a qual necessita da arrecadação dos tributos para satisfação das despesas públicas. Depreende-se que há uma sobre-valorização da necessidade de recuperar o crédito tributário frente aos preceitos constitucionais de eficiência do andamento processual por prazo razoável.

Faz-se necessário, nesse ponto do presente estudo, uma análise do interesse público frente ao viés contemporâneo do novo Estado de Segurança Fiscal, que tem como parâmetros a aplicação de questões relativas a economicidade, ponderação, razoabilidade. Nesse sentido, aponta Ricardo Lobo Torres: “*O Estado de Segurança Fiscal se apóia em novos princípios de legitimação: transparência, responsabilidade, custo/benefício e ponderação*”⁶⁸.

Imprescindível ter em vista que o Estado, por meio de seu gestor público, deverá considerar não apenas os custos-benefícios advindos da arrecadação fiscal; mas também, acerca da legalidade desta cobrança, sob pena de ser acionada em custas e honorários advocatícios derivados do ajuizamento de execuções fiscais manifestamente inviáveis juridicamente. Este assunto é ainda mais coerente frente ao reconhecimento da Administração Fazendária no que tange ao controle de legalidade acerca do instituto da decadência do lançamento. Nos mesmos moldes, torna-se admissível a o reconhecimento da prescrição tributária em sede administrativa.⁶⁹

⁶⁷ MEIRELLES, *ibid.*, p.94.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Mutações do Estado fiscal*. In: OSÓRIO, Fábio Medina & SOUTO, Marcos Jurena Villela (Coords.). Rio de Janeiro. Ed. Lumem, Júris, 2006, p. 1071.

⁶⁹ PARECER Nº 202/2006. ASSUNTO: Reconhecimento Administrativo de Prescrição *ex officio*. Disponível em: <http://74.6.239.67/search/cache?ei=UTF->

Não se pode ter como prioridade o receio da Administração em ser condenada pelo Tribunal de Contas em prejuízo aos direitos fundamentais da duração razoável do processo da dignidade da pessoa humana. Assim, conforme demonstra o texto *in fine*:

Se o próprio Estado limita temporalmente o seu poder de punir, incluído aí o poder administrativo, por meio de uma lei, lei essa que vem a concretizar um princípio fundamental de qualquer Estado de Direito, o da segurança jurídica, impõe-se que tanto as autoridades judiciais como as autoridades administrativas existentes nesse Estado reconheçam a perda de toda e qualquer pretensão punitiva pelo decurso do tempo, ainda que tal reconhecimento não seja expressamente pleiteado pela parte a quem ele mais interesse. Nesse caso, o interesse público, por isso mesmo maior, em ver as relações jurídicas estabilizadas deve prevalecer.⁷⁰

Tomando por base o interesse público, passa-se a analisar as vertentes que constroem os fundamentos inquestionáveis a respeito da possibilidade da declaração da prescrição de ofício por parte da autoridade administrativa fazendária.

a) Da questão de ordem pública

O interesse social exige soluções definitivas para as situações jurídicas contrárias ao direito. Destaca-se que se o credor se mantém inerte ao exercício do seu direito de cobrança, estabelece-se uma incerteza, situação esta duvidosa à garantia da ordem jurídica. Leal, assim afirma:

Ora, na prescrição, dando-se o sacrifício do interesse individual do titular do direito, pelo interesse público da harmonia social, que exige a estabilidade do direito tornado incerto, é evidente que sua instituição obedeceu, direta e principalmente, à

8&p=EMENTA:+A+PRESCRIÇÃO+EM+MATÉRIA+TRIBUTÁRIA+TEM+OS+MESMOS&y=Buscar&fr=sfp&u=lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/pgm/usu_doc/p202_06.doc&w=ementa+prescricao+em+materia+tributaria+tem+os+mesmos&d=lpFIXBIMS8OI&icp=1&.intl=cd, consultado em 15/01/13, p. 34.

⁷⁰ PRATES, Marcelo Madureira. *Prescrição Administrativa na Lei nº 9.873, de 23.11.1999: entre Simplicidade Normativa e Complexidade Interpretativa*. BDA – Boletim de Direito Administrativo – Agosto/2005, ANO XXI, nº 8.

utilidade pública e que a norma que a estatuiu é de ordem pública.⁷¹

É inquestionável que a prescrição apresenta-se como problema de ordem pública, sabendo que as partes não podem ignorar a sua existência, principalmente pelo fato de as mesmas poderem suprimir as vantagens por acordo, tornado possível a renúncia depois de sua consumação.

Diante dessa difícil situação, o certo seria a incorporação de uma flexibilidade baseada em critérios objetivos e racionais capazes de dar maior segurança para que o agente fazendário tenha autonomia funcional de exercício para declarar de ofício a prescrição tributária. Assim, o ajuizamento de ações profícuas poderia ser evitado ao serem combatidas em sua origem contribuindo para o desafogar a demanda processual e o acúmulo de processos inviáveis em sede judicial, pois: “a ordem jurídica deve se curvar diante da autonomia, cujo afastamento será legítimo, só por circunstanciadas exceções.”⁷²

O tropismo da liberdade ultrapassa os limites de uma economia jurídica tutelar. A liberdade só estará efetivamente reconhecida ao homem, quando se lhe assegurarem poderes ousados e compatíveis com a condição de adulto. E que pressupõe, certo, a prática eventual do erro, mas que lhe permitem, sobretudo, de modo verdadeiramente insubstituível, atingir o patamar de construção do próprio destino.⁷³

Deve-se aqui distinguir inércia da Fazenda Pública e a inércia do Poder Judiciário, tendo em vista que, notoriamente sabido, o Estado não prioriza o aparelhamento dos Tribunais para que os mesmos possam prestar uma justiça célere, segura e eficiente; mas que não suprima os direitos e garantias fundamentais.

⁷¹ LEAL, Antônio Luís da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 18/19.

⁷² PEREIRA, Alexandre Pimenta Batista. *A caminho da superação do dogma da irrenunciabilidade antecipada à prescrição*. In: *Doutrina e Pareceres – Jurisprudência Civil – Jurisprudência Penal – Crônicas e Estudos e Comentários – Legislação*. Revista Forense. Vol. 390, p. 538.

⁷³ VILELA, João Baptista. *Liberdade versus Autoridade no Estatuto Patrimonial do Casamento*, 1984, tese (Professor Titular) – Universidade Federal de Minas Gerais, pp. 75/77.

b) Do princípio fundamental da razoabilidade

Desde a Carta Magna 1934 e 1946 tem-se assegurado direito ao rápido andamento dos processos nas repartições públicas (art.113, item 35, e 141, § 36, I respectivamente).⁷⁴

A razoabilidade do processo está prevista no art. 5º, LXXVIII da CRFB, como direito fundamental inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. Desta forma, como já visto o direito à razoável duração exige compromisso, seja por parte do legislador, do administrador ou do juiz, sabendo que “o direito a duração razoável incide sobre todas as espécies de processos jurisdicionais, e, inclusive, sobre o processo administrativo, como deixa o próprio inciso LXXVIII.”⁷⁵

No presente contexto, a razoabilidade deve ser aplicada independentemente de se tratar da esfera judicial ou administrativa; implica em afirmar que o processo só deve subsistir enquanto for necessário e dentro de um prazo satisfatório para que aja de modo eficiente e correspondente aos anseios das partes envolvidas. Nesse sentido:

Numa perspectiva, o processo deve garantir às partes oportunidades para alegarem e provarem o necessário à defesa dos seus interesses, materializando, com isso, parte do conteúdo do devido processo legal e, nesta perspectiva, deve ser evitada qualquer aceleração que viole o respeito ao contraditório e a ampla defesa, enquanto noutra perspectiva o processo não deve prolongar-se além do necessário, sob pena de causar danos às partes e prejudicar a tutela do direito a ser protegido, tornando ineficaz o provimento jurisdicional a ser proferido.⁷⁶

Há de se destacar que a proteção das pretensões deve ser realizada dentro de um juízo que ultrapasse o de admissibilidade. O feito, administrativo

⁷⁴ ROCHA, Silvio Luís Ferreira da Rocha. *Duração razoável dos processos judiciais e administrativos. Interesse Público*, BH, ano 8, nº 39, set/out de 2006, p. 74.

⁷⁵ MARINONI, Luiz Guilherme. *Direito fundamental a duração razoável do processo. Interesse Público*. Belo Horizonte, Ano 10, nº51, p. 42-61, set./out. 2008, p. 55.

⁷⁶ Palestra proferida no painel destinado a discutir “Mecanismos de resolução de conflitos administrativos” no XX Congresso Brasileiro de Direito Administrativo, realizado em Goiânia, de 23 a 25 de agosto de 2006.

ou judicial, deve atender as suas perspectivas quando apoiado em fundamentos que permitem o êxito ou, aproximar-se disso. Assim, devem haver motivos razoáveis que permitam o ajuizamento de ações, não podendo ser qualquer pretensão, apenas a revestida juridicamente poderá ser levada para apreciação pelo judiciário. Desse modo, o princípio da razoabilidade engloba o bom senso, com fundamento no tratamento cordial entre as partes e no afastamento de litígios descabidos que venham a formar conflitos. Trocker leciona que: “*Porém entender que a duração é razoável quando se consome o tempo que em outros casos vem sendo gasto constitui equívoco lógico, pois a prática reiterada do errado não o transforma em certo ou razoável*”⁷⁷.

A legitimidade destes motivos foi acolhida pelo ‘*Bundesverfassungsgericht*’ alemão, que advertiu, no entanto, que, tratando-se de uma ingerência na esfera jurídica da parte, uma derrogação ao princípio geral da audiência prévia somente pode ser admitida quando resultar indispensável para o alcance do escopo do próprio provimento.⁷⁸

Este trabalho se propõe a adotar filtros que evitem a exposição desarrazoada da Fazenda Pública aos seus devedores com relação aos processos administrativos fiscais, que com certeza aproveitarão desta falha administrativa para conseguir polpudas indenizações, as quais gerariam custos não só em honorários, como também, em certos casos, danos materiais e morais decorrentes por exemplo do abalo de crédito e até do encerramento das suas atividades empresariais.

c) Da economicidade

É necessário destacar que o dever da União e dos Estados de exigirem todo e qualquer crédito transcrito pela Lei de Responsabilidade Fiscal, acaba por travar a atividade da Administração enquanto órgão executivo, ao passo que se exaurem seus recursos em cobranças sem sentido, sem força

⁷⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. *Direito fundamental a duração razoável do processo. Interesse Público*. Belo Horizonte, Ano 10, nº51, p. 42-61, set./out. 2008, p. 49.

⁷⁸ TROCKER, Nicolò. *Processo civile e costituzione*, p. 406.

exigível ou de valor tão insignificante que não compensa frente à despesa para sua iniciação e continuidade.

Divididas entre cumprir a exigência legal de efetivar, em caráter universal, a cobrança judicial da dívida ativa e concentrar esforços na cobrança de devedores cujos débitos são altos e os sinais exteriores indiquem capacidade de pagamento, as procuradorias não cumprem nem uma nem outra função com eficiência.⁷⁹

Ressalta-se que, a elaboração de um planejamento estratégico e estrutura administrativa de gestão de um cadastro de dívida ativa com débitos prescritos é muito alto e totalmente desnecessário tendo em vista que, ao final, serão considerados créditos indevidos. Deve-se focar nos processos cuja relação custo/benefício seja alta. Assim, a Fazenda Pública deverá nortear-se para que, uma vez inscrito o crédito tributário em dívida ativa, o qual já demandou muito esforço e custo da máquina pública, seja imediatamente executado, nos termos do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, interrompendo-se o prazo prescricional.

Entretanto, além de expressa previsão legal, na qual disciplina que a prescrição extingue o crédito (CTN, art. 156, V) e juntamente a obrigação tributária da qual decorreu (CTN, art. 113, § 1º), na prática, em atenção aos princípios da economicidade e da razoabilidade, de nada adianta o Estado estar com os seus cadastros da dívida ativa abarrotados de inscrições de créditos tributários prescritos sem nada poder fazer, a não ser esperar pacientemente que, por acaso, venham contribuintes de "boa vontade" pagá-los, o que, na verdade, comumente só acontece com aqueles que pouca informação têm e com débitos de baixo valor, ou, ainda, serem os referidos débitos cancelados por meio de esdrúxulas legislações.⁸⁰

d) Da celeridade através da desburocratização

Mais que um juízo acerca da moralidade, é necessário elaborar um juízo de eficiência para fundamentar a possibilidade da Administração Fazendária declarar, *ex officio*, a prescrição da dívida tributária, tendo em vista

⁷⁹ Ministério da Justiça – Secretaria de Reforma do Judiciário. *Estudo sobre execuções fiscais no Brasil*. São Paulo. Agosto/2007. p. 65.

⁸⁰ HABLE, José. *Prescrição e reconhecimento administrativo de ofício*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11177>. Consultado em: 15.9.2012.

que esta tem o efeito da decadência (objeção substancial) e prescinde de provocação.

Há, ainda, a sua incumbência de realizar essa cobrança judicial com o máximo de eficiência na arrecadação, ainda que, para isso, determinados créditos tenham de ser priorizados em relação aos demais. É o que preconiza, por exemplo, a Procuradoria da Fazenda Nacional, segundo o qual é preciso buscar um modelo de cobrança com o objetivo de ganhar flexibilidade, agilidade, capacidade de foco, atribuindo responsabilidade aos procuradores.⁸¹

É notório que uma redução da demanda decorrente do não ajuizamento das ações executórias já prescritas, terá como consequência uma flexibilização nas demandas judiciais que abarrotam os cartórios, facilitando, por conseguinte, o desempenho dos magistrados e servidores cartorários frente aos demais processos, na medida em que se pouparão do atendimento desnecessário a pretensões não mais persistentes e que não encontram respaldo jurídico a contento.

O Poder Judiciário só deve ser demandado quando em última *ratio* e quando a pretensão suscitada for capaz para dar prosseguimento a um processo em sede judicial. Logicamente, a Administração terá mais disponibilidade para adotar medidas salutaras e preventivas que visem a recuperação da dívida ativa, por exemplo, obrigar os contribuintes a se recadastrarem semestralmente on-line ou por meio magnético, bem como por meio informatização do processo e implementação de um processo administrativo-fiscal eletrônico.

3.4.4. Da responsabilização do Estado e da Procuradoria Geral do Estado por litigância de má-fé

⁸¹ Ministério da Justiça – Secretaria de Reforma do Judiciário. *Estudo sobre execuções fiscais no Brasil*. São Paulo. Agosto/2007. p. 65/66.

A CRFB prevê expressamente a responsabilidade objetiva do Estado, com fundamento na teoria do risco administrativo, conforme dispõe seu art. 37, § 6º, *in verbis*:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (*Redação da EC nº 19/98*)

(...)

6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

É totalmente plausível a aplicação da referida responsabilidade objetiva para os casos em que a Fazenda Pública causar dano ao administrado por ter se mantido inerte. Isto acontece, toda a ação ajuizada sem respaldo jurídico, além de gerar transtornos a parte contrária, causa-lhe danos materiais, ao tempo em que gera despesas referentes a despesas, taxas e diligências cartorárias.

Com a advertência feita pelo dispositivo legal supramencionado, sendo o ente público condenado, o sujeito passivo poderá exercer o direito à ação de regresso frente ao agente causador do dano, motivo pelo qual, é claro que é possível que o procurador da Fazenda seja o responsável pelo ressarcimento aos cofres públicos dos prejuízos que forem causados pelo Estado frente ao particular. Nesse contexto, existe entendimento já emanado:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. DANOS MORAIS. ARTIGO 37, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SÚMULA 83/STJ. INDENIZAÇÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. Ação de Reparação de Danos Materiais e Morais ajuizada em desfavor da União, com fulcro nos artigos 37, § 6º da CF, em face da indevida inscrição do nome do autor na dívida ativa, em cujo bojo restou reconhecida a conduta indevida da Administração Tributária, insindicação nesta Corte (Súmula 07/STJ).

2. O ajuizamento indevido de execução fiscal poderá justificar o pedido de ressarcimento de danos morais, quando ficar provado ter ocorrido abalo moral. Precedentes: REsp 773.470/PR, DJ 02.03.2007; REsp 974.719/SC, DJ 05.11.2007; REsp 1034434/MA, DJ 04.06.2008.

3. É inadmissível o recurso especial manejado pela alínea 'c' do permissivo constitucional quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.(Súmula 83/STJ).

4. Inequívoca a responsabilidade estatal, consoante a legislação infraconstitucional e à luz do art. 37 § 6º da CF/1988, bem como escoreita a imputação dos danos morais, nos termos assentados pela Corte de origem, verbis:"(...) Verificado que contra o autor foi movida ação de execução fiscal para a cobrança do crédito tributário correspondente, em razão da indevida inscrição do seu nome em Dívida ativa, não há como desconsiderar a participação da União no dano causado ao demandante.(...).

6. Recurso especial não conhecido.⁸²

Além da responsabilidade objetiva do Estado ao qual a Administração Fazendária poderá ficar sujeita, necessário destacar que existe também a possibilidade de condenação da autoridade fazendária por litigância de má-fé. Afinal, há amparo legal suficiente para tanto, independentemente de encontrarem-se acobertados ou não pela LEF. Assim expõe Dinamarco:

[...] o Código de Processo Civil brasileiro, que se mostra particularmente empenhado em cultivar a *ética no processo*, traz normas explícitas quanto aos limites da combatividade permitida e impõe sanções à deslealdade; o dever de manter comportamentos condizentes com os mandamentos éticos está sintetizado na fórmula ampla e genérica *proceder com lealdade e boa-fé*, contida no inc. II de seu art. 14.⁸³

Ratifica Carreira Alvim o entender supra entabulado, ao ser enfático na afirmativa de que todos os deveres do art. 14 do antigo CPC estão inseridos no dever de lealdade e boa-fé do seu inciso II, mesmo teor disposto nos arts. 5º, 322, §2º, e 489, §3º, da Lei 13.105/2015 (novo CPC):

Neste sentido, exigem-se das partes e seus procuradores determinados *comportamentos*, elencados nos incisos I a V do art. 14, estando todos eles compreendidos no **inciso II, que impõe às partes proceder com lealdade e boa-fé**, pois, assim agindo, devem, em consequência, expor os fatos em juízo conforme a verdade (inciso I); não formular pretensões, nem alegar defesa, cientes de que são destituídas de

⁸² REsp 904330 / PB/ RECURSO ESPECIAL: 2006/0257838-0, Ministro relator Luiz Fux, DJe 03/11/2008, Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=+responsabilidade+civil+do+estado+tribut%E1rio+&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=10> Acesso em: 15/10/10.

⁸³ DINAMARCO, Cândido Rangel. *A reforma da reforma*. 2. ed. São Paulo:, Malheiros, 2002, p.78

fundamento (inciso III); não produzir provas, nem praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou defesa do direito (inciso IV); e cumprir com exatidão os provimentos mandamentais e não criar embaraços à efetivação de provimentos judiciais, de natureza antecipatória ou final (inciso V)⁸⁴.

Depreende-se, da leitura da legislação processual civil, a possibilidade de aplicação de multa, "sem prejuízo das sanções criminais, civis e processuais cabíveis". Nesse ensejo, poderão ser aplicadas as penas reservadas ao "litigante de má-fé", cabendo ainda a "responsabilização civil extracontratual", facultada a parte prejudicada que, por exemplo, não obteve a sua certidão negativa por estar devendo à Fazenda Pública um crédito tributário já prescrito, com escopo no art. 186 do CC.

Acerca da boa-fé objetiva e subjetiva, os artigos do Código Civil preceituam que:

Art . 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Na interpretação das disposições acima, tem-se o posicionamento recente dos Tribunais Superiores a esse respeito, *in verbis*:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – RECURSO MANIFESTAMENTE INFUNDADO - ABUSO DO DIREITO DE RECORRER - IMPOSIÇÃO DE MULTA À PARTE RECORRENTE (CPC, ART. 557, § 2º) - PRÉVIO DEPÓSITO DO VALOR DA MULTA COMO REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE DE NOVOS RECURSOS - VALOR DA MULTA NÃO DEPOSITADO - DEVOLUÇÃO IMEDIATA DOS AUTOS, INDEPENDENTEMENTE DA PUBLICAÇÃO DO RESPECTIVO ACÓRDÃO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO CONHECIDOS. MULTA E ABUSO DO DIREITO DE RECORRER.

- A possibilidade de imposição de multa, quando manifestamente inadmissível ou infundado o agravo, encontra fundamento em razões de caráter ético-jurídico, pois, além de privilegiar o postulado da lealdade processual, busca imprimir maior celeridade ao processo de administração da justiça, atribuindo-lhe um coeficiente de maior racionalidade, em ordem a conferir efetividade à resposta jurisdicional do Estado. A multa a que se refere o art. 557, § 2º, do CPC, possui inquestionável função inibitória, eis que visa a impedir, nas hipóteses referidas nesse preceito legal, o exercício

⁸⁴ ALVIM, J.E. Carreira. *Alterações do Código de Processo Civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006, p.87.

irresponsável do direito de recorrer, neutralizando, dessa maneira, a atuação processual do “improbus litigator”.
O EXERCÍCIO ABUSIVO DO DIREITO DE RECORRER E A LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ.

- O ordenamento jurídico brasileiro repele práticas incompatíveis com o postulado ético-jurídico da lealdade processual. O processo não pode ser manipulado para viabilizar o abuso de direito, pois essa é uma idéia que se revela frontalmente contrária ao dever de probidade que se impõe à observância das partes. O litigante de má-fé - trate-se de parte pública ou de parte privada - deve ter a sua conduta sumariamente repelida pela atuação jurisdicional dos juízes e dos tribunais, que não podem tolerar o abuso processual como prática descaracterizadora da essência ética do processo.⁸⁵

Os inúmeros processos administrativos fiscais paralisados e as atitudes temerárias de certos magistrados na adoção indiscriminada da prescrição intercorrente, *inaudita altera partis*, tem caminhado para uma possibilidade de mudança nos paradigmas adotados em favor a possibilidade de reconhecimento *ex officio* da prescrição dos créditos tributários pela Administração fiscal.

3.4.5. Do posicionamento da Procuradoria Geral do Estado de Goiás

A Procuradoria Geral do Estado de Goiás já se pronunciou favorável ao reconhecimento da prescrição do crédito tributário perante a Administração Tributária e para a não interposição de recurso conforme a súmula nº 12:

Súmula nº 12: Tributário. Prescrição do crédito tributário. Prescrição intercorrente. Autorização aos Procuradores do Estado para reconhecimento em juízo ou perante a Administração Tributária e para a não interposição de recurso.

O Procurador do Estado está autorizado a reconhecer, em juízo ou perante a Administração Tributária, a prescrição do crédito tributário, bem como a não interpor recurso contra decisão judicial que a tenha reconhecido, quando, subsidiado por documentos necessários à análise da matéria e, ainda, pautado

⁸⁵ STF. Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência no Agravo Regimental AI nº 567.171-SE.. Ministro relator Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo534.htm> Acesso: 15/10/10

nos termos do art. 174 do CTN, verifique o transcurso de lapso temporal superior a cinco anos, observadas as causas suspensivas e interruptivas da prescrição, entre os seguintes marcos:

1) data da lavratura do termo de perempção (ou, na ausência deste, primeiro dia útil seguinte ao transcurso dos prazos previstos em lei da última intimação/ciência do contribuinte para recolhimento de tributo ou apresentação de impugnação/recurso, ex vi, artigo 34 da Lei Estadual nº 16.469/2009) e a data da citação válida do executado – situação em que a execução fiscal tenha sido ajuizada antes da vigência da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005;

2) data da lavratura do termo de perempção (ou, na ausência deste, primeiro dia útil seguinte ao transcurso dos prazos previstos em lei da última intimação/ciência do contribuinte para recolhimento do tributo ou apresentação de impugnação/recurso, ex vi, artigo 34 da Lei Estadual nº 16.469/2009) e a data do despacho que determinou a citação do executado – situação em que a execução fiscal tenha sido ajuizada após a vigência da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005;

II - O prazo de suspensão previsto no artigo 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80 não se aplica aos casos de crédito de natureza tributária.

III - Fica o Procurador do Estado autorizado a reconhecer em juízo a prescrição intercorrente dos créditos tributários objeto de execução fiscal, bem como a não interpor recurso contra decisão judicial que a tenha reconhecido, quando, subsidiado por documentos necessários à análise da matéria, pautado nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional c/c art.40, §§ 2º e 4º, da Lei nº 6.830/80 e, ainda, observadas as causas suspensivas e interruptivas da prescrição, verifique o transcurso de lapso temporal superior a cinco anos, a contar da data do despacho que ordenou o arquivamento da ação de execução fiscal em que não tenha sido localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis.

IV - O Procurador do Estado que reconhecer a prescrição do crédito tributário comunicará à autoridade competente sugerindo a imediata retirada deste crédito da dívida ativa tributária, sob pena desta autoridade administrativa responder pelos danos decorrentes de sua omissão. Em se tratando de crédito ajuizado a comunicação deverá ocorrer após o trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, observado o regulamento de orientação de cumprimento”. *Publicada no Diário Oficial nº 20.724, de 21/10/2009, p. 11. Processo nº 200900003004536.*⁸⁶

⁸⁶ Enunciado da Súmula 12 da Procuradoria Geral do Estado de Goiás. Disponível em: www.pge.go.gov.br Acesso em: 19/10/10.

CAPÍTULO IV - Declaração *ex officio* e evolução do Estado brasileiro.

O Brasil continua preso à visão dos tempos do patrimonialismo português, quando as glórias das conquistas ultramarinas conviviam com a concessão de empregos públicos aos nobres, o loteamento do governo pelo estamento burocrático e a confusão do orçamento público com as posses do rei.⁸⁷

Após a independência do Brasil, com o advento da Constituição Política do Império do Brasil, de 05 de março de 1824, a estrutura estatal patrimonialista - incrustada nas práticas herdadas do Estado lusitano, consolidadas no Brasil colônia com a transferência, no início do século XIX, da Corte portuguesa para o Rio de Janeiro – é oficializada em vários dispositivos da primeira Carta Política pátria. O termo patrimonialista é definido por Rubens Campante como:

... a substantivação de um termo de origem adjetiva: patrimonial, que qualifica e define um tipo específico de *dominação*. Sendo a dominação um tipo específico de poder, representado por uma vontade do dominador que faz com que os dominados ajam, em grau socialmente relevante, como se eles próprios fossem portadores de tal vontade, o que importa, para Weber, mais que a obediência real, é o sentido e o grau de sua aceitação como norma válida – tanto pelos dominadores, que afirmam e acreditam ter autoridade para o mando, quanto pelos dominados, que crêem nessa autoridade e interiorizam seu dever de obediência.⁸⁸

Verifica-se que a forma de dominação patrimonialista, integrante do gênero de dominação tradicional, se justificou por meio da sacralização do direito ao domínio que remontaria a um passado remoto. A vontade do Estado patrimonial é a vontade de Sua Majestade e o patrimônio público se confunde com o patrimônio privado do governante. Contrariar a vontade do rei, sob o raciocínio de fundo que sustentou ideologicamente as monarquias absolutistas,

⁸⁷ NÓBREGA, Mailson da. O atraso persiste. *Veja*, ed. 2213, ano 44, nº 16. Editora Abril, 2011.

⁸⁸ CAMPANTE, Rubens Goyatá. O patrimonialismo em Faoro e Weber e a sociologia brasileira. *Dados: revista de ciências sociais*. vol. 46. Rio de Janeiro: 2003, p. 155.

era contrariar a vontade de Deus que designou aquele nobre para o exercício do poder quando permitiu que nascesse em berço real.

No território brasileiro, contribuindo para a consolidação da cultura patrimonialista da administração pública, desde o período colonial, podiam ser verificados dois ordenamentos jurídicos que as vezes se sobrepunham e na maior parte das vezes se completavam: as bulas papais e as ordenações do reino, sendo que estas posteriormente a independência foram substituídas pelas leis imperiais. A solução histórico-política encontrada, para a harmonização das normas num pretense sistema jurídico pátrio, foi a utilização do instituto do padroado, concedido pelo Papa ao monarca português para que – nas novas terras descobertas – a organização da igreja se desse pelo Estado e, por tradição estendido o direito ao Imperador do Brasil, conforme se estrai do disposto no art. 102, II, da Constituição de 1824.

Mesmo após a proclamação da República, a administração pública brasileira ainda será lastreada por práticas patrimonialistas, como demonstra a política dos coronéis sob a qual se assentou, nas regiões distantes dos grandes centros urbanos, as políticas de manutenção da ordem pública nacional. Como bem nos esclarece Nobrega (2011), em seu artigo jornalístico “O atraso persiste”, vários são os exemplos atuais que demonstram flagrantes vícios patrimonialistas, tidos por comuns no meio político, indicando que a implantação da Teoria da Burocracia não se deu de forma apropriada no Brasil, o que dificulta a transição pretendida para o modelo gerencial:

Como prêmio pela derrota nas eleições de 2010, políticos ganharam cargos em instituições financeiras federais. É o oposto da idéia, surgida na Inglaterra do século XVIII, de que o estado contemporâneo precisa de uma burocracia profissional... Até então, os cargos no governo eram preenchidos por compra ou indicação política. No século XIX, esse sistema se tornou disfuncional... O primeiro-ministro William Gladstone (1809-1898) designou dois experientes servidores, Stafford Northcote e Charles Trevelyan, para examinar o assunto. O relatório Northcote-Trevelyan, apresentado em 1854, foi aprovado no ano seguinte. Defendia uma burocracia permanente e a eliminação das indicações políticas. O documento é considerado a origem do atual serviço público britânico, que é livre de afilhadismos de qualquer tipo.⁸⁹

⁸⁹ NOBREGA, *op. cit.*

A cultura patrimonialista da administração pública assume características próprias no Brasil, implicando na transição para o modelo burocrático - ao contrário do que ocorreu no Estado lusitano que se organizava numa perspectiva liberal – materializando-se muitas vezes por meio de intervenções amiúde no mercado, que passa a não contar com regras preestabelecidas a não ser a de favorecimento ao grupo que se estabeleceu no poder; faltou à burocracia brasileira a calculabilidade weberiana.⁹⁰

A primeira reforma do Estado brasileiro, que em virtude de sua amplitude merece esse adjetivo, foi data de 1936 e teve como foco a implementação sistemática da Teoria da Burocracia na administração pública.

O patrimonialismo existente no Brasil possui raízes profundas no Estado patrimonialista português. Nos anos 30, era ainda dominante, sob a forma do clientelismo. Nessa época, durante o governo de Getúlio Vargas, ocorreu a Reforma Burocrática, promovida por Maurício Nabuco e Luis Simões Lopes. A reforma, como ocorreu na Europa no século anterior, foi fruto de um regime autoritário. A diferença estava em que o regime autoritário europeu era liberal, enquanto o brasileiro, intervencionista.⁹¹

A segunda reforma, embora de efeitos provisórios, se deu em 1967 com ênfase na descentralização e desburocratização do Estado; conforme já defendia Visconde de Mauá no período imperial.

Para a compreensão do movimento reformista de 1967 importa considerar que a oscilação da centralização e descentralização administrativa sofrida no Brasil. De um Estado absolutista - que por meio de um teatro no primeiro reinado se pretendia monarquia constitucional, num contexto de carta política outorgada – caminha-se para um período republicano em que, devido o solapamento do poder central por meio das oligarquias regionais, em que se pode considerar como predominante o modelo descentralizado e patrimonialista. A centralização é retomada pela reforma de 1936 que pretendeu implantar o modelo burocrático, que apresentou suas disfunções

⁹⁰ CAMPANTE, *ibid.*, pp. 153-154).

⁹¹ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. Brasília: ENAP, 1998, pp. 163-164.

antes mesmo de sua plena implementação. Assim, verifica-se que a organização disciplinada pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 é essencialmente descentralizadora - abortada pelo recrudescimento do regime militar a partir de 1969 - e abre caminho para um futuro processo de desburocratização.

No bojo do movimento de redemocratização, firma-se em 1979 o Programa Nacional de Desburocratização, que tinha como pressuposto a descentralização administrativa dos serviços públicos e como objetivos, expressos no art. 3º do Decreto nº 83.470, de 18 de julho de 1979:

- a) construir para a melhoria do atendimento dos usuários do serviço público;
- b) reduzir a interferência do Governo na atividade do cidadão e do empresário e abreviar a solução dos casos em que essa interferência é necessária, mediante a descentralização das decisões, a simplificação do trabalho administrativo e a eliminação de formalidades e exigências cujo custo econômico ou social seja superior ao risco;
- c) agilizar a execução dos programas federais para assegurar o cumprimento dos objetivos prioritários do Governo;
- d) substituir, sempre que praticável, o controle prévio pelo eficiente acompanhamento da execução e pelo reforço da fiscalização dirigida, para a identificação e correção dos eventuais desvios, fraudes e abusos;
- e) intensificar a execução dos trabalhos da Reforma Administrativa de que trata o Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, especialmente os referidos no Título XIII;
- f) fortalecer o sistema de livre empresa, favorecendo a empresa pequena e média, que constituem a matriz do sistema, e consolidando a grande empresa privada nacional, para que ela se capacite, quando for o caso, a receber encargos e atribuições

que se encontram hoje sob a responsabilidade de empresas do Estado;

- g) impedir o crescimento desnecessário da máquina administrativa federal, mediante o estímulo à execução indireta, utilizando-se, sempre que praticável, o contrato com empresas privadas capacitadas e o convênio com órgãos estaduais e municipais;
- h) velar pelo cumprimento da política de contenção da criação indiscriminada de empresas públicas, promovendo o equacionamento dos casos em que for possível e recomendável a transferência do controle para o setor privado, respeitada a orientação do Governo na matéria.

Na década de 1980 presencia-se, no cenário internacional, a crescente discussão sobre a necessidade de uma reforma de caráter gerencial na administração pública, sendo denominado esse modelo de “nova administração pública”; essa reforma é implementada no Brasil a partir do advento da Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988, passando por: a) processo de abertura do mercado brasileiro na década de 1990; b) redesenho da estrutura do serviço público promovido por meio das privatizações e fortalecimento das agências reguladoras; c) advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, e d) redesenho dos programas sociais, com ênfase em políticas compensatórias e de redistribuição de renda da primeira década do século XXI. É nesse contexto que crescente demanda do Estado, compreendido como societário – enquanto fruto de seu contrato social fundante – que há uma acelerada corrida para reformulação tanto das técnicas administrativas quanto da teoria de Estado e dos institutos jurídicos que o sustentam enquanto superestrutura.

4.1. De uma abordagem estruturalista à sistêmica do Estado

O século XX foi denominado pelo sociólogo alemão Max Weber como o século das burocracias, cujo modelo das organizações espelharia um período de novos valores sociais. Assim, embora tenha sido concebida na Europa do século XIX visando o rompimento com o patrimonialismo, a teoria da Ciência da Administração decorrente da abordagem burocrática das organizações - denominada Teoria da Burocracia – emerge na administração pública brasileira na segunda metade da década de 1930 e é, de certa forma sucedida pela Teoria Estruturalista. A implementação da Teoria da Burocracia promoveu, dentre suas consequências, o surgimento de uma classe de dirigentes técnicos burocratas que, para alguns teóricos como Burnham⁹², levaria ao estabelecimento de um novo sistema econômico que sucederia o capitalismo e o socialismo, denominado gerencialismo.

Relatos sobre os primórdios da burocracia podem ser verificados desde a antiguidade; no entanto, se estrutura como forma de racionalidade com o florescimento do capitalismo e da ciência moderna. Com a implementação dos princípios da burocracia, verifica-se a nítida distinção de três tipos de autoridade: i) tradicional, fruto de uma aceitação lastreada na cultura social; ii) carismática, lastreada na influência da personalidade do líder; iii) burocrática, justificada pela aceitação de princípios de legitimidade dos quais entende que o comando deriva.

A burocracia, para Weber⁹³, tem as seguintes características: a) caráter imperativo das normas e regulamentos, instituídos previamente por escrito; b) formalismo das comunicações que são registradas por escrito; c) divisão racional do trabalho; d) instituição do princípio da impessoalidade nas organizações, nas quais a relação passa a ser definida em termos de cargos e funções e não das pessoas que os ocupa; e) subordinação é estabelecida sob o prisma hierárquico; f) padronização de processos; g) processo seletivo, de admissão, transferência e promoção, estabelecido por critérios de avaliação e

⁹² BURNHAM, James. *The managerial revolution*. Nova York: Day Company, 1941.

⁹³ WEBER, Max. *The theory of social and economic organization*. PARSONS, Talcott (org.). Nova York: Oxford University Press, 1947, pp. 320-329.

classificação padronizados, cujo conjunto é denominado meritocracia; h) especialização da administração, a partir da qual os integrantes do corpo administrativo a não, necessariamente, integrar o conjunto dos proprietários dos meios de produção; i) profissionalização da equipe técnica; j) previsibilidade do funcionamento.

Embora as visíveis vantagens do modelo burocrático, inferidas do sucesso das burocracias na sociedade contemporânea, essa forma de organização apresenta disfunções, entendidas como consequências não previstas de sua implementação: i) apego exagerado às regras por parte da equipe técnica; ii) formalismo excessivo; iii) resistência à mudanças; iv) despersonalização do relacionamento; v) categorização do processo decisório, lastreada numa estruturação rígida da hierarquia; vi) conformismo da equipe técnica; vii) tendência à exacerbação da aplicação do estilo autocrático de liderança; viii) dificuldade na eficácia da relação com o cliente.

Mesmo com todas as disfunções verificadas, a Teoria da Burocracia ainda permanece sendo utilizada e, talvez, se apresente como uma das melhores alternativas de organização hodiernamente face ao contexto sociocultural no qual muitas instituições se inserem. Essa perspectiva é reforçada pela tendência de os teóricos dessa corrente ter paulatinamente abandonado a abordagem normativa e prescritiva, dedicando-se a uma abordagem descritiva e explicativa.

A abordagem interdisciplinar sistêmica, elaborada da década de 1950 pelo biólogo germanico Ludwig Von Bertalanffy, consiste em método capaz de integrar soluções próprias de várias ciências proporcionando princípios gerais que favorecem a compreensão do objeto de estudo, sendo na ciência da Administração compreendida por três principais escolas: a) cibernética administrativa, ciência que tem em Norbert Wiener o seu expoente criador, consiste num conjunto de técnicas e teoria organizacional lastreadas no controle de processos e meios de transformação da informação - em processos físicos e/ou psicológicos - em função das trocas com o meio ambiente; b) teoria matemática da administração, também conhecida como

pesquisa operacional (PO), tem sua ênfase no procedimento de tomada de decisão, tratando-o de modo lógico e por meio de métodos quantitativos que tratam as etapas integrantes do processo decisório; c) teoria de sistemas, que compreende a organização como um sistema - constituído de micros sistemas e inserido em macros sistemas – sendo que não se pode descrever as propriedades organizacionais em termos de seus elementos isolados, mas sim por meio do estudo da interdependência de suas partes.

As organizações estão inseridas em ambiente que se lhe apresenta como nicho próprio a se organizar como um marco sistema, tais como o mercado ou o sistema político-legal. É para o ambiente que as organizações voltam seus produtos finalísticos, extraíndo dele os insumos e energia necessários às suas sobrevivências. Se quanto a sua natureza um sistema pode ser fechado, tal como a Abordagem Clássica entendia a organização, ou aberto como a teoria de sistema toma por premissa.

Pode-se compreender, embora não de forma pacífica entre os teóricos da Administração, a teoria gerencial da administração pública como inserta na abordagem sistêmica; isso em virtude das opções metodológicas adotadas pelo gerencialismo, bem como pela busca de se compreender a organização como um sistema aberto em constante movimento e trocas com o meio ambiente.

O enfoque gerencialista é no resultado, ou seja, na eficácia organizacional por meio da busca em se atingir a finalidade do Estado, compreendido como uma organização fundada pelo contrato social, tal como proposto por Jean-Jaques Rousseau. No caso do Estado brasileiro, os macros objetivos estão expressos no art. 3º da Constituição Federal:

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.

A mudança de foco, do processo na Teoria da Burocracia, para o resultado no gerencialismo, dá o tom da reforma administrativa intentada em 1967 e retomada a partir do processo de redemocratização, em especial com o advento da Constituição Federal de 1988. Não obstante, administração tributária - mais conservadora e acostumada em tratar seus procedimentos numa lógica de sistema fechado organizado a partir de um CTN pelo qual reluta em reinterpretar - ainda se arrasta na compatibilização da operação dos institutos jurídicos e reorganização da praxe administrativa à luz das reformas introduzidas pelo novo ordenamento jurídico inaugurado pela Carta Política de 1988.

4.2. Reforma do Estado brasileiro

O Decreto-lei nº 200/67 previu a organização da administração pública em dois níveis claramente definido: o da administração direta, exercido pelos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e o da administração indireta, exercido por autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista e fundações. Assim, em seu art. 5º, passa a definir o que vem a ser – até aquele momento - as entidades que, controladas pelos entes políticos mas com independência jurídica, auxiliariam na descentralização administrativa do serviço público: a) autarquia; b) empresa pública; c) sociedade de economia mista; d) fundação pública. O conceito de empresa pública⁹⁴, fundação privada integrante da administração indireta, consórcio público, dentre outros, somente serão definidos no direito interno mais tarde.

Deve-se atentar que, embora o Decreto-lei nº 200/67 tenha previsto apenas as fundações públicas de direito privado, essas foram posteriormente divididas pela doutrina, em função do emaranhado legal que se sucedeu na regulamentação da matéria, em fundações de direito público e fundações de direito privado. Merece especial atenção os efeitos do Decreto-lei nº 2.299, de

⁹⁴ Definida em função da constituição do capital ser completamente público.

21 de novembro de 1986, que estabeleceu que as fundações públicas estariam subordinadas às normas de fiscalização e gestão financeiras da administração direta: seguindo nesse caminho publicizante, adveio a Lei nº 7.596, de 10 de abril de 1987, e posteriormente as normas da Constituição Federal de 1988, especialmente em seu art. 37, XIX. Assim, após a Emenda Constitucional nº 19/98, passou-se a considerar as fundações públicas de direito privado quando sua criação for autorizada por lei e atenderem ao objeto prescrito no Decreto-lei nº 200/67, enquanto são designadas de direito público quando são instituídas diretamente por lei e assumem a gestão de serviço público e se submetem ao regime jurídico da administração direta. Esse mesmo sentir espousa o Supremo Tribunal Federal, como demonstra a ementa do acórdão exarado na ADI nº 191-RS:

A distinção entre fundações públicas e privadas decorre da forma como foram criadas, da opção legal pelo regime jurídico a que se submetem, da titularidade de poderes e também da natureza dos serviços por elas prestados.

A norma questionada aponta para a possibilidade de serem equiparados os servidores de toda e qualquer fundação privada, instituída ou mantida pelo Estado, aos das fundações públicas. Sendo diversos os regimes jurídicos, diferentes são os *direitos* e os deveres que se combinam e formam os fundamentos da relação empregatícia firmada. A equiparação de regime, inclusive o remuneratório, que se aperfeiçoa pela equiparação de vencimentos, é prática vedada pelo art. 37, inc. XIII, da Constituição brasileira e contrária à Súmula 339 do Supremo Tribunal Federal. Precedentes.⁹⁵

Os princípios fundamentais adotados pelo influxo reformista da secunda metade da década de 1960, retomados no processo de reabertura democrática no final da década de 1970, foram expressos no art. 6º do Decreto-lei 200/67 como sendo: a) planejamento, visando alinhar as ações governamentais à promoção do desenvolvimento econômico social e a segurança nacional pátria, compreendendo a elaboração e atualização de plano geral de governo, plano plurianual, orçamento-programa anual e programação financeira de desembolso (art. 7º); b) coordenação, exercida em todos os níveis da administração visando garantir a implementação de soluções integradas entre os diferente setores e esferas de governo,

⁹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *ADI nº191-RS*. Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 29-11-07, DJe de 07/03/08.

harmonizando as ações à política geral e setorial do Estado (arts. 8º-9); c) descentralização, ampla e posta em prática a partir da distinção, dentro dos quadros da administração, o nível de direção e os de execução, bem como por meio de convênio que permita a execução das ações por outras unidades federadas e concessões a execução de serviço público por entidades da órbita privada (art. 10), permitindo que as estruturas centrais de direção permaneçam liberadas de rotinas executivas ou de mera formalização de atos administrativos e concentrem-se nas atividades de planejamento, supervisão, coordenação e controle; d) delegação de competência, entendida como instrumento de descentralização administrativa, com objetivos de assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, que devem situar-se no nível organizacional e esfera de governo que estiver mais próximo dos fatos, pessoas ou problemas a atender (art. 11 e 12), devendo o ato de delegação indicar com precisão as autoridades delegantes e delegadas e atribuições objeto de delegação, sendo que a matéria é regulamentada no âmbito federal pelo Decreto nº 83.937, de 06 de setembro de 1979, e no Estado de Goiás pelo capítulo VI da Lei nº 13.800, de 18 de janeiro de 2001; e e) controle, exercido em todos os níveis da administração, compreendendo particularmente o aquele exercido pelo chefe imediato quanto a execução dos programas e observância dos princípios e normas que governam a atividade controlada, pelos órgãos próprios de cada sistema quanto a observância de normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares, bem como o controle da aplicação do dinheiro público e guarda de bem público do sistema de contabilidade e auditoria (art. 13). Devendo-se atentar que, conforme dispõe o art. 14 do Decreto-lei nº 200/67, o “trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”.

A organização do serviço público, com a progressiva implementação da projetada reforma administrativa, passa a ser gerida por meio de sistemas estratégicos, especialmente quanto aos processos relacionados à gestão de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e

auditoria, bem como serviços gerais (art. 30 do Decreto-lei nº 200/67), sendo que regulamento estabelece para cada sistema seu órgão central (art. 31).

4.3. Os princípios gerais da administração pública tributária pós CRFB/88

Os princípios gerais de direito, especialmente os de escopo constitucional, têm função não somente interpretativa, contextualizando a parte dispositiva das normas ao sistema jurídico vigente, mas são eles mesmos normas gerais a serem seguidas, conforme nos ensina Bobbio (1997; pp. 158-159); no entanto, diferentemente das normas puramente dispositivas, os princípios possuem outra forma de aplicação ao caso concreto, impondo-se a ponderação.

Constante do art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), os princípios explícitos da administração pública são a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, sendo que seus respectivos significados modificaram-se ao longo da transição entre a perspectiva burocrática e a abordagem gerencial. Estes princípios informam toda administração pública, não podendo portanto ser ignorados na administração tributária: assim, os atos administrativos exarados e executados – tais como a declaração administrativa *ex officio* da prescrição de crédito tributário – devem atender ao conjunto dos supracitados princípios gerais, além dos princípios próprios do Direito Tributário.

4.3.1. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade se encontra insculpido na norma fundamental do sistema jurídico brasileiro em várias passagens, especialmente no art. 5º, II, e art. 37, *caput*, da Constituição Federal. Se para o universo

privado, dentro da perspectiva de finalidade do Estado informada pela teoria do pacto social, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, para o administrador público – até em virtude do controle social que deve haver sobre o ato estatal, visando evitar a restrição de direitos dos indivíduos na coletividade – a determinação é fazer apenas o que está autorizado em lei.

Em se tratando de ato administrativo, este deve se observar sempre à razoabilidade, para que haja efetividade do Estado Democrático de Direito. É assim que mesmo o princípio da legalidade deve ser interpretado dentro de parâmetros de razoabilidade que permita a aplicação ponderada de outros princípios, tais como os da eficiência administrativa e celeridade processual; pois, a forma não se justifica em si mesma, mas na sua finalidade que é o direito efetivamente protegido. Nesse sentido, é que se afirma que o interesse público não pode ficar sujeito à formalidade burocrática, “o Estado de Direito goza de prioridade axiológica sobre os princípios de segundo grau”.⁹⁶.

4.3.2. Princípio da impessoalidade

O princípio da impessoalidade, introduzido definitivamente na administração pública a partir da Teoria da Burocracia weberiana, tem duas faces: a isonomia e a equidade. Se num primeiro olhar - sob os auspícios da isonomia - todos devem ser tratados de forma igual perante a lei, numa segunda perspectiva - das políticas públicas traçadas com o fito de se alcançar a finalidade do Estado – o ente público obedecendo as premissas do pacto social, deve tratar desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade, buscando igualá-los. A Carta Magna do ordenamento jurídico pátrio claramente se utiliza da ótica equitativa quando, por exemplo, firma como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CRFB) – objetivo que para ser

⁹⁶ MEIRELLES, *ibid.*, p. 637.

alcançado implicará em tratamento diferenciado, como políticas de cotas e outras ações de proteção ao hipossuficiente – enquanto firma o entendimento da igualdade formal, isonômica, no propósito de “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (art. 3º, IV, da CRFB).

Entre os doutrinadores é recorrente a afirmação de que a isonomia é parte integrante ao devido processo legal; no entanto, como se verifica insculpido na Constituição Federal, a igualdade tem aspectos formais e materiais – estática e dinâmica - formando muitas vezes uma realidade paradoxal. “Assim sendo, o contraditório não se identifica com a igualdade estática, puramente formal, das partes no processo; não exprime a simples exigência de que os sujeitos possam agir em plano de paridade; nem determina ao juiz o mero dever de fazer alguma coisa”.⁹⁷

No ato administrativo, o princípio da impessoalidade, informa ao administrador o dever de ser isonômico no tratamento entre as partes, quando houver litígio entre interesses privados, mas utilizar-se da prerrogativa de soberania do interesse público no uso da sua faceta equitativa que se vincula à própria razão de ser do ente público e, portanto, à finalidade do ato.

4.3.3. Princípio da moralidade

O princípio da moralidade, em ação conjunta ao princípio da eficiência, é conceito aberto que permite uma interação do sistema jurídico com o mundo fático e, especialmente, permite uma interpretação contextualizada da lei. Se por um lado o administrador público está jungido a fazer estritamente o que está na lei, por outro o direito a ser aplicado não está na letra e sim em sua interpretação.

⁹⁷ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Os Princípios Constitucionais e o Código de Processo Civil*. São Paulo: José Bushatsky, 1975, p. 25.

No ato administrativo, o princípio da moralidade informa dever do administrador público não somente para com as partes constantes em processo administrativo, mas precipuamente para com todo cidadão, conforme nos informa o art. 5º, LXIII, da Constituição Federal ao legitimá-lo na ação fiscalizadora da moralidade pública. Assim, quando o legislador constituinte informa a moralidade como princípio pelo qual se deve reger a administração pública, está claramente informado ao administrador que a interpretação da lei – contendo o padrão ou a forma – para se atingir a efetividade do ato administrativo, deve se nortear pelo senso da moralidade pública e não das concepções pessoais do agente público ou das partes - *strito sensu* - constantes dos autos.

4.3.4. Princípio da publicidade

O princípio da publicidade, desde a formação do Estado liberal, cuja organização se estabeleceu no formato burocrático⁹⁸, foi tido como próprio da administração pública porque “se entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores estão fazendo”.⁹⁹

A publicidade é condição, em regra, de eficácia do ato administrativo; assim, pode-se afirmar que o ato administrativo somente se aperfeiçoa a partir da sua devida publicação. E isso porque o ato administrativo, como veículo de gestão do Estado, deve estar voltado sempre ao *uti universi* e, quando não contrariar o interesse público, se dirigirá a proteção do *uti singuli*, mas tendo sempre em sua fundamentação basilar a defesa de direito difuso.

⁹⁸ Termo cunhado inicialmente de forma pejorativa, é composto pelos termos francês *bureau* e grego *krátos*, eferindo-se ao exercício do poder pelos funcionários de gabinete; ganhou outro significado a partir da difusão da obra de Weber (1996) dentre os teóricos da ciência Administração, passando a se referir a uma teoria que busca a excelência da organização no campo da eficiência administrativa.

⁹⁹ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 653.

Além do *caput* do art. 37, em vários dispositivos a Constituição Federal explicita a relevância do princípio da publicidade para o exercício pleno da cidadania; logo, no Estado Democrático de Direito, fruto do pacto social em que se faz presente o controle social dos atos do ente político e das entidades vinculadas, não se pode consubstanciar ato jurídico perfeito da administração pública sem o atendimento da publicidade legal, até porque “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral” (art. 5º, XXXIII, da CRFB).

4.3.5. Princípio da Eficiência

O princípio da eficiência pode ser compreendido como um comando ao administrador público no sentido de orientar todas as suas ações no sentido da concretização “material e efetiva da finalidade posta pela lei, segundo os cânones jurídico-administrativo”¹⁰⁰.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 19/1998 passou a constar, de forma explícita no texto constitucional, o dever de eficiência, conforme se depreende de seu art. 37, *caput*. Assim, o processo administrativo é o meio pelo qual a Administração materializa o direito na proporção quantitativa e qualitativa em que o interesse do titular é juridicamente protegido.

Pode-se afirmar, em função do teor doutrinário do princípio da eficiência e das referências feitas pelo legislador no texto constitucional, que o termo eficiência grafado na Carta Magna mais se aproxima do conceito de efetividade da ciência da Administração, informando o dever de buscar a eficácia do ato administrativo - atendendo ao interesse público que informa a finalidade do Estado - por meio da eficiência, cumprindo os padrões de qualidade e a forma estabelecida em lei. Logo, o princípio da eficiência não se

¹⁰⁰ FRANÇA, Vladimir da Rocha. Eficiência administrativa. In: *Revista de Direito Administrativo*. Nº 220, abr./jul. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 168.

afasta do princípio da legalidade interpretado a luz do princípio da moralidade administrativa. Dito de outra forma:

...princípio da eficiência é o que impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, rimando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social¹⁰¹.

4.4. Reflexões críticas declaração *ex officio* da prescrição

Indubitavelmente, o instituto da prescrição no âmbito do Direito Tributário é polêmico e tem sido objeto de diferentes posicionamentos, tanto na esfera administrativa como na judicial. Assim, faz-se necessária uma revisão deste conteúdo, visando dar uma solução jurídica mais eficaz e moderna para o problema da exclusão dos créditos tributários prescritos.

A temática de extinção do crédito tributário por decurso temporal, em circunstâncias legalmente previstas, se torna mais significativa ao passo que a prescrição tem sido tratada, por alguns doutrinadores, como uma exceção concedida ao contribuinte que deve requerê-la para se ter o benefício. Esta situação culmina na instauração de uma sociedade em estado de tensão e de litígios, totalmente desnecessários, especialmente no que tange à concessão de Certidões Negativas. Esse fato pode provocar, além do litígio na questão da prescrição propriamente dita ação de reparação de dano moral e econômico contra o Estado, por recusar-se a fornecer a Certidão Negativa em virtude de tributos prescritos, portanto já sem direito a exequibilidade.

É notório – por simples inspeção dos argumentos supra expostos - que o Estado precisa resolver as questões sobre a prescrição, de maneira que não seja colocado à exposição de ação judicial por parte do contribuinte, que

¹⁰¹ MORAES, Alexandre de. *Reforma administrativa: Emenda Constitucional nº 19/98*. 3. ed., São Paulo : Atlas, 1999, p. 30.

mesmo não pagando seus débitos pode passar da posição de réu, no caso da inadimplência, à vítima, num litígio de perdas e danos causado pelo Estado.

A solução legal para resolver os problemas advindos da exclusão dos créditos tributários prescritos na esfera administrativa, atualmente, decorre de uma decisão judicial. Contudo, poderá também advir de uma decisão administrativa.

Hoje, adota-se o princípio constitucional da legalidade em sentido estrita submetendo os atos da administração pública e os efeitos do instituto da prescrição, suscitados no âmbito do direito privado, que define que a extinção do crédito tributário não pode ser automática. Esse modelo conservador de parte da doutrina e da jurisprudência, que tende à ideia de que a prescrição se processe na esfera do judiciário, pode vir a servir de defesa ao réu-devedor, como uma exceção, pois sendo alegada, imputam ao Estado o dever de proceder à exclusão dos créditos tributários prescritos do seu cadastro de devedores somente por imposição de uma sentença judicial transitada em julgado.

O estudo da declaração *ex officio* da prescrição mostra que o entendimento sobre a matéria está em mutação. Após vários desdobramentos doutrinários e análise da realidade processual da Fazenda Pública e do Judiciário, é possível encontrar uma solução jurídica eficaz concluindo que:

- a) o direito tributário tem autonomia legal pacificada pelo Código Tributário Nacional;
- b) a prescrição tributária difere-se da prescrição civil, pois tem o efeito de extinguir de forma direta e automática o direito à ação judicial de cobrança do crédito tributário, e conseqüentemente, por conseqüência, a obrigação tributária;
- c) no esfera do direito tributário, a prescrição tributária provoca o mesmo efeito da decadência e, assim como esta, aquela pode ser reconhecida de ofício pelo juiz.

O contexto fático – examinado neste e em capítulos anteriores, tanto no âmbito administrativo quanto no judiciário - permite inferir que o novel posicionamento supra descrito já está sendo aderido pelos tribunais intermediários do Brasil e, apesar de ainda não fazer parte da jurisprudência predominante dos Tribunais superiores, já é defendido de forma peremptória por alguns de seus Ministros.

A reformulação principiológica introduzida pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 refletiu a evolução do pensamento da Ciências Políticas – enquanto concepção de um Estado como decorrência de um pacto estabelecido constitucionalmente por meio dos fatores reais de poder - da Ciência da Administração, enquanto modelo de gestão, e da própria Teoria de Estado que informa à Ciência do Direito os pressupostos contratualista e a noção evolutiva de Estado enquanto guardião dos direitos fundamentais do cidadão, na preservação da liberdade do indivíduo.

Percebe-se crescente margem doutrinária e jurisprudencial para a discussão em prol dos fundamentos da prescrição e de princípios constitucionais relevantes do direito administrativo como o da eficiência, economicidade e legalidade; que abarque um estudo sobre a possibilidade jurídica de criação e aprovação de uma lei que autorize o Estado, na esfera administrativa, a reconhecer, *ex officio*, e excluir os créditos tributários prescritos do seu cadastro de devedores. Deste modo, depreende-se acerca da necessidade de declaração de ofício da prescrição tributária administrativamente em favor a excelência do interesse público sendo possível fazer as seguintes enumerações:

- a) Para que esse objetivo seja alcançado, a Administração Pública deverá fazer uso de instrumentos hábeis e flexíveis, que colaborem para que a autoridade fazendária exerça sua autonomia funcional, estabelecendo condições organizativas e funcionais para que o cumprimento efetivo do Estado Democrático de Direito.

- b) Faz-se necessário uma manutenção dos paradigmas da aplicação da legalidade em sentido estrito que corrobora para uma Administração burocratizada e ineficiente, voltando-se assim para a implementação dos princípios da duração razoável do processo administrativo fiscal e da procura por uma gestão eficiente capaz de recuperar o crédito público.
- c) É plausível a possibilidade de declaração de ofício da prescrição do crédito tributário pela autoridade fazendária na esfera administrativa e sem ser necessária a provocação jurisdicional, em face da natureza de ordem pública da prescrição.
- d) Nesse diapasão, com adoção deste procedimento tem-se assegurado o princípio da duração razoável dos processos; e também possibilita a ponderação da relação custo/benefício por parte da Administração Pública afastando a possibilidade futura da responsabilidade do Estado e da sua condenação por litigância de má-fé pela inércia da Fazenda Pública.
- e) Enfim, com esse instrumento é possível dar um passo para a desburocratização da Administração Fazendária o que culmina para uma maior eficiência e celeridade dos seus processos tributários.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Arruda. *Da prescrição intercorrente*. In: CIANCI, Mirna (Coordenadora). *Prescrição no Novo Código Civil uma análise interdisciplinar*. São Paulo, Saraiva, 2005.

ALVIM, J.E. Carreira. *Alterações do Código de Processo Civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: *Impetus*, 2006

AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 300.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: 13. ed., rev. e atual, Saraiva, 2007.

BECKER, Walmir Luiz. *A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*. *Tributário.net*. São Paulo: a. 5, 14/3/2001.

BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado por Clóvis Beviláqua*. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Paulo de Azevedo Ltda. 1 v.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 9ª edição, Brasília, UNB, 1997.

BURNHAM, James. *The managerial revolution*. Nova York: Day Company, 1941.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. Brasília: ENAP, 1998.

CAMPANTE, Rubens Goyatá. *O patrimonialismo em Faoro e Weber e a sociologia brasileira*. **Dados**: Revista de ciências sociais. vol. 46. Rio de Janeiro: 2003.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CARPENTER, Luiz Frederico Sauerbronn. *Manual do código civil brasileiro: parte geral – da prescrição*. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1919.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Alexandre Barros. *Teoria e prática do direito processual tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A reforma da reforma*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FEITOSA, Celso Alves. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 3.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Eficiência administrativa. *In: Revista de Direito Administrativo*. Nº 220, abr./jul. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Os Princípios Constitucionais e o Código de Processo Civil*. São Paulo: José Bushatsky, 1975.

HABLE, José. *Prescrição e reconhecimento administrativo de ofício*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11177>, consultado em: 15.9.2012.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 15. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

- LEAL, Antônio Luís da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Direito fundamental a duração razoável do processo*. *Interesse Público*. Belo Horizonte, Ano 10, nº51, 2008.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. Secretaria de Reforma do Judiciário. *Estudo sobre execuções fiscais no Brasil*. São Paulo. Agosto/2007.
- MORAES, Alexandre de. *Reforma administrativa: Emenda Constitucional nº 19/98*. 3. ed., São Paulo : Atlas, 1999.
- NÓBREGA, Máilson da. O atraso persiste. *Veja*, ed. 2213, ano 44, nº 16. Editora Abril, 2011.
- OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código tributário nacional: comentários, doutrina, jurisprudência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- PAULSEN, Leandro; AVILA, Rene Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- PEREIRA, Alexandre Pimenta Batista. *A caminho da superação do dogma da irrenunciabilidade antecipada à prescrição*. In: *Doutrina e Pareceres – Jurisprudência Civil – Jurisprudência Penal – Crônicas e Estudos e Comentários – Legislação*. Revista Forense. Vol. 390.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 1.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário*. Revista *Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética n. 71.

PRATES, Marcelo Madureira. *Prescrição Administrativa na Lei nº 9.873, de 23.11.1999: entre Simplicidade Normativa e Complexidade Interpretativa*. BDA – Boletim de Direito Administrativo – Agosto/2005, ANO XXI, nº 8.

ROCHA, Silvio Luís Ferreira da Rocha. *Duração razoável dos processos judiciais e administrativos*. *Interesse Público*, BH, ano 8, nº 39, set/out de 2006.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz com apoio na lição de MICHEL TEMER. *Elementos de Direito Constitucional*. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2000.

TROCKER, Nicolò. *Processo civile e costituzione*.

TORRES, Ricardo Lobo. *Mutações do Estado fiscal*. In: OSÓRIO, Fábio Medina & SOUTO, Marcos Jurena Villela (Coords.). Rio de Janeiro: Ed. Lumem, Júris, 2006,

VILELA, João Bapista. *Liberdade versus Autoridade no Estatuto Patrimonial do Casamento*, 1984, tese (Professor Titular) – Universidade Federal de Minas Gerais.

WATANABE, Ippo; PIGATTI JÚNIOR, Luiz. *Manual de processo administrativo tributário*. São Paulo: J. de Oliveira, 2000.

WEBER, Max. *The theory of social and economic organization*. PARSONS, Talcott (org.). Nova York: Oxford University Press, 1947, pp. 320-329.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.