
PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NOS CASOS DE IMPUGNAÇÃO APRESENTADA INTEMPESTIVAMENTE PELO CONTRIBUINTE

*LIMITATION PERIOD TO DEMAND FOR TAXES IN CASES OF
UNTIMELY IMPUGNMENT PRESENTED BY THE TAX PAYER*

Igor Guimarães Pereira

*Procurador Federal em exercício na PFE/Anatel na função de Gerente de
Procedimentos Fiscais*

Graduado em Direito pela Universidade de Brasília - UnB

*pós-graduado em Direito Tributário e em Direito Constitucional pela Universidade
Anhanguera – Uniderp*

*especializado em Direito, Constituição e Estado pela Faculdade de Ciências Jurídicas
do Planalto Central, JURPLAC.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Impugnação de lançamentos em processos administrativos fiscais; 2 Termo inicial do prazo prescricional de créditos tributários impugnados intempestivamente pelo contribuinte; 3 Conclusão; Referências.

RESUMO: O art. 174 do Código Tributário Nacional prevê que o prazo prescricional dos créditos tributários tem início com a constituição definitiva do crédito. A constituição definitiva do crédito ocorre com o trânsito em julgado administrativo do processo administrativo fiscal. Nos casos em que o contribuinte apresenta impugnação intempestiva, há divergência quanto ao momento em que deve ser considerado como trânsito em julgado administrativo. Nos casos de impugnação intempestiva, o prazo prescricional do crédito tributário apenas tem início com o trânsito em julgado administrativo, que deve ser considerado como o trânsito em julgado da última decisão administrativa proferida no processo.

PALAVRAS CHAVES: Prescrição. Crédito Tributário. Termo Inicial. Impugnação Intempestiva. Trânsito em Julgado.

ABSTRACT: The article 174 of the National Tributary Code foreshadow that the limitation period of the tributary credits set about with the credit's definitive constitution. The credit's definitive constitution occurs with the administratively final disposal of the fiscal administrative proceedings. In cases which the contributor brings forward untimely impugment, there is divergence about the moment in which should be considered the administratively final disposal of the proceedings. In cases of untimely impugment, the limitation period of the tributary credits only begins with the final administratively disposal of the proceedings, which must be considered like the final disposal of the last administrative decision issued in the process.

KEYWORDS: Limitation Period. Tributary Credit. Initial Term. Untimely Impugment. Final Disposal.

INTRODUÇÃO

O art. 174 do Código Tributário Nacional disciplina o prazo prescricional dos créditos tributários. Veja-se o dispositivo:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
(*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.

Conforme as normas desse artigo, o prazo prescricional dos créditos tributários é de cinco anos e tem início com a constituição definitiva do crédito tributário, apenas sendo interrompido com a realização de algum dos atos previstos nos incisos do parágrafo único desse dispositivo, os quais implicam uma postura ativa do credor (Fazenda Pública) em face do devedor (contribuinte) visando à satisfação do crédito tributário.

De um modo geral, a constituição definitiva do crédito tributário, termo inicial do prazo prescricional, ocorre de duas maneiras principais. A primeira diz respeito à hipótese em que, efetuado o lançamento, o contribuinte não apresenta impugnação do crédito lançado, de forma que o crédito tributário se torna definitivamente constituído, com o fim do prazo para apresentar impugnação¹.

A segunda maneira cuida da situação em que, realizado o lançamento, o contribuinte apresenta a impugnação no prazo previsto na legislação para esse ato, a autoridade administrativa competente profere decisão acerca da impugnação, contra a qual cabe recurso a

1 Em relação aos tributos federais, o prazo para o contribuinte apresentar impugnação, exercendo seu direito ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo fiscal, é de 30 dias, conforme art.15, do Decreto-Lei nº 70.235/72 (*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência*).

ser interposto pelo contribuinte e, seja em razão de esgotamento das instâncias administrativas ou da resignação do contribuinte com a última decisão administrativa proferida (o que o levaria não interpor o recurso), o processo administrativo fiscal alcança o trânsito em julgado administrativo (constituição definitiva do crédito).

Cabe salientar, porém, que nos casos em que o contribuinte apresenta impugnação do lançamento, mas de forma intempestiva, a constituição definitiva do crédito e, portanto, o início do prazo prescricional, não se apresenta de forma tão clara.

Nesse tipo de situação, num primeiro juízo, poder-se-ia considerar que, ao fim do prazo previsto na legislação para o contribuinte apresentar impugnação, esta não havia sido manifestada, o que implicaria a constituição definitiva neste exato momento (fim do prazo para impugnação).

Por outro lado, também seria possível afirmar que, havendo a necessidade de as autoridades administrativas reconhecerem por decisão expressa a intempestividade da impugnação (ou de outro modo confirmarem o lançamento realizado), a constituição definitiva do crédito tributário apenas ocorreria quando essa decisão alcançar o trânsito em julgado administrativo.

Tendo em vista que, conforme já mencionado, a constituição definitiva dos créditos tributários é o marco inicial do prazo prescricional, a definição precisa acerca da constituição definitiva do crédito tributário nos casos em que o contribuinte apresenta a impugnação intempestivamente é de extrema relevância, para a análise da prescrição, instituto que, ao lado da decadência, visa à proteção da segurança jurídica na relação entre Fazenda Pública e contribuinte.

1 IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTOS EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS

No âmbito dos processos administrativos fiscais, o lançamento é o ato jurídico por meio do qual o contribuinte é cientificado de que houve o fato gerador de uma obrigação tributária principal e, em razão disso, ele (contribuinte) está obrigado a pagar aquele respectivo tributo, numa determinada quantia, podendo, caso discorde da ocorrência do fato gerador ou da cobrança do tributo, apresentar impugnação no prazo previsto na legislação, como forma de exercício dos direitos ao contraditório e à ampla defesa, a qual será apreciada por autoridade administrativa.

Dessa forma, fica claro que, por meio do ato de lançamento², declara-se que já havia ocorrido o fato gerador de uma obrigação tributária principal, e constitui-se o crédito tributário correspondente a essa obrigação, ou seja, o lançamento é um ato declaratório da obrigação e constitutivo do crédito, eis que este foi o caminho previsto no ordenamento jurídico brasileiro para que a Fazenda Pública consubstancie os créditos tributários.

Nesse sentido, merecem ser destacadas as lições de Hugo de Brito Machado acerca da natureza jurídica do lançamento:

A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é

2 A disciplina do ato de lançamento consta principalmente dos arts. 142 a 146 do Código Tributário Nacional. Vejam-se os dispositivos:

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

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

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.³

O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente.

Efetuada o lançamento, se o contribuinte entender que o fato gerador objeto do lançamento ocorreu na forma indicada no ato de lançamento e que existe a obrigação tributária correspondente, cabe ao contribuinte realizar o pagamento do débito, não sendo necessária a apresentação de impugnação.

Caso, porém, o contribuinte entenda que o lançamento é ilegal sob qualquer aspecto, deve, no prazo previsto na legislação⁴, apresentar impugnação⁵ especificando as razões pelas quais o lançamento seria

3 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2010. p.183.

4 Vale repetir: no âmbito da Administração Pública Federal, o prazo para impugnação é de 30 dias, conforme art. 15 do Decreto-Lei 70.235/72.

5 A impugnação de créditos tributários, na esfera federal, é regida precipuamente pelos arts. 14 a 18 do Decreto-Lei no 70.235/72, os quais apresentam o seguinte teor: Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defesa ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

total ou parcialmente ilegal, a fim de que seja instaurada a fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

Apresentada a impugnação pelo contribuinte, no prazo previsto na legislação, para tanto, a impugnação prolongará a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme previsto no art. 151, III⁶, do Código Tributário Nacional.

Desse modo, enquanto a impugnação não for apreciada definitivamente pela autoridade administrativa competente, o crédito tributário continuará com exigibilidade suspensa. Somente quando houver decisão administrativa definitiva (constituição definitiva do crédito), o crédito tributário estará exigível e terá início, portanto, o prazo prescricional previsto no art. 174 do Código Tributário Nacional.

Para essa situação, as normas materiais e processuais do Direito Tributário representam uma disciplina coerente e que viabiliza tanto o exercício do direito à ampla defesa pelo contribuinte quanto o direito da Fazenda Pública de cobrar o crédito tributário, tão logo haja conclusão definitiva acerca do crédito, sem que eventual demora na análise das razões de impugnação do contribuinte implique o transcurso de prazo prescricional contra a Fazenda Pública.

Acerca desse tema, merecem destaque as lições de Eduardo Sabbag, no sentido de que entre o lançamento e a decisão administrativa definitiva não corre prazo decadencial ou prescricional:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

6 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)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessoriais dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Resumidamente, infere-se do julgado que até o lançamento será possível a ocorrência da decadência. Entre o lançamento e a protocolização da impugnação, na órbita administrativa, não correrá o prazo de decadência, nem se terá iniciado o prazo de prescrição. Tal contexto estender-se-à para o interregno entre a protocolização da defesa até a última decisão administrativa da qual não couber mais recurso. Neste momento, havendo a constituição definitiva, despontará o termo de início (*dies a quo*) para a contagem da prescrição⁷

Cabe salientar, todavia, que o liame entre a apresentação de impugnação, que implica a suspensão de exigibilidade do crédito, e o adiamento do início do prazo prescricional não se apresenta com a mesma clareza nos casos em que a impugnação é apresentada intempestivamente.

Assim, uma leitura que pode ser feita para os casos de impugnação intempestiva é a de que, se o contribuinte impugnou fora do prazo, essa situação é semelhante à da ausência de impugnação, de modo que a impugnação não foi apta a suspender a exigibilidade do crédito e, desde o término do prazo para impugnação, o crédito estava constituído definitivamente, ou seja, quando acabou o prazo para impugnação, iniciou-se o prazo da prescrição do crédito tributário.

Numa outra perspectiva, também é possível dizer que só podemos falar que a impugnação é intempestiva quando o Fisco, por decisão expressa, afirma que foi apresentada intempestivamente.

Assim, enquanto não for proferida essa decisão, a impugnação intempestiva deve ser tratada do mesmo modo que as impugnações tempestivas, na medida em que o Fisco não pôde cobrar judicialmente o crédito, porque ainda não havia apreciado a impugnação do contribuinte.

Desse modo, no período entre o lançamento e a decisão expressa do Fisco em que se afirma a intempestividade da impugnação, deveria ser considerado que a impugnação manteve a suspensão da exigibilidade do crédito e que o prazo prescricional apenas teve início com o trânsito em julgado administrativo dessa decisão expressa, em que se reconhece a intempestividade.

2 TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS IMPUGNADOS INTEMPESTIVAMENTE PELO CONTRIBUINTE

Vale resumir os dois entendimentos apresentados no item anterior: a) nos casos de impugnação intempestiva, o prazo prescricional começa quando terminou o prazo para impugnação, porque a impugnação

7 SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 4. ed. 2012, p.808.

intempestiva não suspende a exigibilidade do crédito tributário; e b) a impugnação só pode ser tida por intempestiva depois que o Fisco reconheceu a intempestividade, de forma que o prazo prescricional apenas tem início com o trânsito em julgado administrativo da decisão expressa que reconheceu a intempestividade.

Essa divergência também repercutiu no âmbito dos Tribunais. Vejam-se os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. REMESSA NECESSÁRIA. SENTENÇA DENEGATÓRIA. NÃO CONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. PRESCRIÇÃO. 1. É incabível remessa necessária de sentença denegatória proferida em mandado de segurança. 2. *O entendimento jurisprudencial predominante é no sentido de que a impugnação administrativa apresentada intempestivamente não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário na forma do art. 151, III, do CTN, de modo que, vencido o prazo para a impugnação (art. 15 do Decreto 70.235/72), nasce para a Fazenda o direito de promover a imediata inscrição do débito em dívida ativa e a sua cobrança judicial.* Precedentes. 3. A análise da extinção do crédito tributário, pela decadência ou pela prescrição, deve considerar pelo menos quatro marcos essenciais, quais sejam: a ocorrência do fato gerador, para se identificar o início do prazo decadencial; o lançamento do crédito tributário ou a lavratura do auto de infração, que interrompe o prazo decadencial (CTN, arts. 173, I e II, ou 150, § 4º, conforme o caso, e Súmula 153, do extinto TFR); a sua constituição definitiva, quando se inicia o prazo prescricional; e a citação pessoal feita ao devedor (art. 174, parágrafo único, inc. I, na sua redação original), ou o despacho que ordenar a citação (após a edição da Lei Complementar nº. 118, de 9 de fevereiro de 2005), que interrompe o prazo de prescrição. 4. *No presente caso, os fatos geradores ocorreram no período de 01/94 a 12/94; o crédito foi constituído na forma de auto de infração, com notificação ocorrida em 25/03/99 (fls. 88); o contribuinte apresentou impugnação administrativa em 27/04/99 (fls. 95), a qual fora julgada intempestiva, conforme comunicação datada de 30/04/04 (fls. 108).* 5. *Assim, verifica-se que, em 25/04/99, nos termos do art. 15 do Decreto 70.235/72, iniciou-se o prazo para a Fazenda promover a cobrança do crédito, a qual permaneceu inerte,*

*restando o crédito alcançado pela prescrição quinquenal.*6. Remessa necessária não conhecida e apelação provida. (grifos nossos)

(Tribunal Regional Federal da Segunda Região, Terceira Turma Especializada, Rel. Desembargador Federal Paulo Barata, AMS 200451010130539, Apelação em mandado de segurança, 59377, Data da Decisão 25/08/2009, Data da Publicação, 29/09/2009)

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. PRESCRIÇÃO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. PRAZO DE 30 DIAS. FASE LITIGIOSA DO PROCEDIMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. HONORÁRIOS.

1. Considera-se definitivamente constituído o crédito tributário quando decorrido o prazo de notificação de 30 dias para a apresentação de impugnação administrativa ou quando notificada decisão administrativa não mais sujeita a recurso. 2. Consoante disposto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72, “a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.” 3. Nos termos do art. 151, III, do CTN, as impugnações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, impedem o curso do prazo prescricional, pois suspendem a exigibilidade do crédito tributário. 4. *À luz de precedentes e de dispositivos legais, a impugnação intempestiva não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário, nem comporta julgamento de primeira instância.* 5. *Prescrição contada do decurso “in albis” do prazo de 30 dias da notificação do Auto de Infração para impugnação.* 6. Diante do elevado valor da causa, reduz-se os honorários advocatícios para montante que remunere de forma digna o advogado vencedor na demanda e não onere excessivamente o vencido. 7. Apelação parcialmente provida, para alterar os honorários advocatícios. (grifos nossos)

(Tribunal Regional Federal da Quarta Região, Primeira Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, AC 50044430220114047201, AC-Apelação Cível, Data da decisão 20/06/2012, Publicação D.E. de 02/07/2012)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO

TRIBUTÁRIO, INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO. RECONHECIMENTO. - Em regra, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Inteligência dos artigos 149, V e 173, I, ambos do CTN. Assim, encontram-se atingidas pela decadência as parcelas relativas ao período de 02/1995 a 12/1995, tendo em vista que a notificação de lançamento somente ocorreu em 09.02.2001. - *A defesa administrativa apresentada fora do prazo legal, como na hipótese, autoriza a Fazenda Pública, a promover, de imediato, a inscrição do débito em dívida ativa e a sua cobrança judicial, (art. 15 do Decreto 70.235/72), não havendo que se cogitar da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. - Desse modo, considerando-se que a notificação de lançamento foi efetivada em 09.02.2001, encontram-se atingidas pela prescrição as demais parcelas (03/1996 a 03/2001), uma vez que o feito executivo somente foi ajuizado em 06.04.2006, com o despacho citatório proferido em 06.06.2006, quando já ultrapassado o prazo do o art. 174 do CTN. - Remessa oficial desprovida. (Grifos nossos)*

(Tribunal Regional Federal da Quinta Região, Segunda Turma, Rel. Desembargador Federal Francisco Wildo, REO 00071498120114058311, REO – Remessa Ex Officio – 551085, Data da Decisão 11/12/2012, Publicação DJE de 13/12/2012, página 517)

Verifica-se, portanto, que há precedentes nos Tribunais Regionais Federais da Segunda, Quarta e Quinta Regiões no sentido de que, nos casos de impugnação intempestiva, o prazo prescricional do crédito tributário tem início com o fim do prazo para a impugnação.

Esse entendimento também é acompanhado por Eduardo Sabbag:

De fato, o processo administrativo fiscal (PAF) prevê efeito suspensivo às defesas e recursos, estipulados em lei, que venham a ser tempestivamente protocolizados na repartição pública, como forma de oposição ao lançamento tributário.

Não é demasiado enfatizar que, enquanto perdurar a discussão administrativa, quer em grau de impugnação, quer em grau de recurso, o crédito tributário manter-se-á suspenso, permitindo ao contribuinte a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa,

consoante o art. 206 do CTN. De igual modo, a situação obstará a cobrança judicial do tributo, por meio da ação de execução fiscal⁸.

Quanto ao outro entendimento, é possível citar os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART.151, INC.III, DO CTN. FALECIMENTO DA DEVEDORA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. NÃO RECONHECIMENTO. 1. Agravo de Instrumento manejado em face da decisão que denegou o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, com o qual se objetivava a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do processo administrativo de nº 10380.000.987/2003-40. 2. *Mesmo tendo a agravante apresentado impugnação intempestiva - em 3.2.2003 (fls. 48/49) - posterior à declaração da revelia (em 29.1.2003), a Receita Federal do Brasil, certamente para aferir melhor se o prazo de defesa havia realmente transcorrido, deu seguimento ao trâmite administrativo do processo, somente apresentando resposta final e definitiva à impugnação do ato de lançamento em 7.2.2008 (fl. 138) - data a ser considerada como o termo inicial para contagem do prazo prescricional.* 3. *O inciso III, do art.151 do CTN, conduz à compreensão de que as reclamações e os recursos administrativos, ainda que ulteriormente reconhecidos como intempestivos, suspendem a exigibilidade do crédito tributário até a constituição definitiva do crédito, o que ocorre ao final do processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto 70.235/72.* 4. A alegada nulidade do processo administrativo e do auto de infração, em razão do falecimento do sujeito passivo, não merece prosperar eis que, apesar de a notificação ter se efetivado em nome de pessoa já falecida, a impugnação foi apresentada pela própria, sem o destaque dessa condição, o que evidencia que a Fazenda Pública não tinha como saber que o óbito havia se consumado. Como se não bastasse, ainda no ano de 2006, a contribuinte continuou a se manifestar como se viva estivesse (v. fls. 82/84), o que afasta em definitivo a pecha de nulidade dos atos até então praticados. 5. Agravo de Instrumento improvido. (grifos nossos)

8 SABBAG, op. cit., p.850-851.

(Tribunal Regional Federal da Quinta Região, Terceira Turma, Desembargador Federal Maximiliano Cavalcanti, AG 200905001124103 AG- Agravo de Instrumento – 103005, Data da decisão 19/05/2011, Publicação DJE de 24/05/2011, p. 211)

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. ARTS.

14 E 15 DO DECRETO 70.235/1972.

1. Discute-se nos autos a exigibilidade do crédito tributário, na hipótese de julgada intempestiva a impugnação administrativa.
2. O lançamento do crédito tributário se completa e faz surgir a obrigação do sujeito passivo de pagar o débito somente após o transito em julgado da decisão administrativa.
3. Apenas com o transcurso do prazo da notificação para o sujeito passivo da obrigação tributária efetuar o pagamento é que nasce o direito do Fisco de ajuizar ação de cobrança. Assim, só há falar em prescrição no momento em que o direito de ação for exercitável (princípio da actio nata).
4. Agravo Regimental não provido.

(Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, Data do Julgamento 10/05/2011, Data da Publicação/Fonte, DJe de 16/05/2011)

Assim, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Tribunal Regional Federal da Quinta Região já adotaram o entendimento de que nos casos de impugnação intempestiva, o prazo prescricional apenas se inicia com o trânsito em julgado administrativo da decisão que reconhece a intempestividade.

Nesse aspecto, vale destacar que o caso analisado pelo STJ é o mesmo analisado pelo Tribunal Regional Federal da Segunda Região (TRF-2), no precedente citado acima, de modo que o STJ deu provimento a Recurso Especial interposto contra aquele Acórdão do TRF-2.

Em que pese a matéria controvertida envolva interpretação da legislação infraconstitucional, o fato de haver um precedente do STJ não é suficiente para considerar que a polêmica tenha sido resolvida, uma vez

que ainda não é possível falar que já existe Jurisprudência formada sobre o assunto.

A partir de uma análise sistemática do processo de administrativo fiscal, observa-se que o entendimento mais adequado é o de que, nos casos de impugnação intempestiva, o início do prazo prescricional ocorre com o trânsito em julgado administrativo da decisão que julga a impugnação como intempestiva.

A prescrição do crédito tributário deve estar diretamente ligada à possibilidade de o crédito ser executado judicialmente, uma vez que, em matéria de prescrição, aplica-se o princípio da *actio nata* (a prescrição se inicia quando o direito for exercitável e o titular do direito tem conhecimento do fato e de suas consequências).

Nesse sentido, vale destacar que há Jurisprudência firmada no âmbito do STJ no sentido de que o prazo prescricional somente tem início com a constituição definitiva do crédito, de modo que, no período entre a apresentação da impugnação e a solução definitiva administrativa não corre prazo decadencial ou prescricional.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO. POSSIBILIDADE. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 174, DO CTN.

1. [...] 4. A exegese do STJ quanto ao artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas, sim, um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio.

Conseqüentemente, somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, razão pela qual não há que se cogitar de prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal. (RESP 485738/RO, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.09.2004, e RESP 239106/SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi, DJ de 24.04.2000)

5. Destarte, salvante os casos em que o crédito tributário origina-se de informações prestadas pelo próprio contribuinte (GIA e

DCTF, por exemplo), a constituição do mesmo resta definitivamente concluída quando não pode mais o lançamento ser contestado na esfera administrativa. Conclusão esta que se coaduna com a suspensão de exigibilidade do crédito tributário pela oposição de recurso administrativo (artigo 151, III, do CTN).

6. Dessa forma, considerando-se que, no lapso temporal que permeia o lançamento e a solução administrativa não corre nem o prazo decadencial, nem o prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito até a notificação da decisão administrativa, que, in casu, ocorreu em 16/07/2002, exsurge, inequivocamente, a inocorrência da prescrição, porquanto a empresa executada, ora recorrida, foi citada no processo executivo em 30/12/2002.

7. Ora, “a constituição definitiva do crédito tributário pressupõe a inexistência de discussão ou possibilidade de alteração do crédito. Ocorrendo a impugnação do crédito tributário na via administrativa, o prazo prescricional começa a ser contado a partir da apreciação, em definitivo, do recurso pela autoridade administrativa. Antes de haver ocorrido esse fato, não existe ‘dies a quo’ do prazo prescricional, pois, na fase entre a notificação do lançamento e a solução do processo administrativo, não ocorrem nem a prescrição nem a decadência (art. 151, III, do CTN)” (cf. RESP 32.843-SP, Min. Adhemar Maciel, in DJ de 26.10.1998). Na mesma senda foi o decidido no RESP n. 190.092-SP, relatado pelo subscritor deste, in DJ de 1º.7.2002). - Recurso especial não conhecido.” (RESP 173284/SP, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 31.03.2003).

8. Recurso especial provido.

(STJ, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, REsp 734680/RS – Recurso Especial 2005/0045428-1, Data do Julgamento 20/06/2006, Data da Publicação/Fonte DJ 01/08/2006, p. 376)

Antes de o próprio Fisco, por meio de uma decisão administrativa, definir que a impugnação apresentada pelo contribuinte foi intempestiva, não se pode falar que o Fisco tinha um direito exercitável, não sendo razoável que o prazo prescricional do Fisco tenha início antes dessa decisão administrativa.

Para chegar a essa conclusão, o caminho mais fácil é partir de um exemplo. Um crédito tributário é objeto de lançamento e a impugnação

deveria ter sido apresentada no 30º dia após o lançamento, mas somente foi apresentada no 31º. Após dois anos e sete meses, a impugnação é julgada intempestiva e o impugnante apresenta recurso, sob o argumento de que o 30º dia correspondeu a um feriado local. Dois anos e seis meses depois, o recurso é julgado pelo órgão hierarquicamente superior ao que proferiu a decisão de primeira instância, reafirmando a intempestividade da impugnação e o contribuinte (impugnante) se conforma com a decisão⁹.

Nessa situação hipotética, se fosse considerado que o prazo prescricional começou no 31º dia, a prescrição do crédito teria ocorrido, exatamente, porque o Fisco cumpriu o seu dever de analisar os argumentos apresentados pelo contribuinte no exercício do seu direito de recorrer (como uma dimensão do próprio direito à ampla defesa).

Assim, considerando a coerência do sistema que faz uma relação entre o início do prazo prescricional e a finalização completa das atividades do Fisco quanto à determinação do crédito tributário, no âmbito do processo administrativo fiscal, observa-se que, no caso da impugnação intempestiva, essa coerência apenas se mantém se se considerar que, enquanto não ocorre o trânsito em julgado administrativo da decisão que reconhece a intempestividade, não corre o prazo prescricional.

Caso contrário, o Fisco teria o dever de responder a impugnação e a eventual recurso do contribuinte e, ainda, teria contra si o transcurso do prazo prescricional a depender do entendimento que viesse a adotar (pela intempestividade ou não da impugnação). Além de o Fisco correr o risco de ter seu crédito extinto, enquanto cumpria seu dever de manifestar-se sobre a impugnação, o que já viola a coerência do sistema do processo administrativo fiscal, tal situação seria o único exemplo em que o Fisco teria um prazo material para julgamento da impugnação, uma vez que, a depender da demora, o crédito estaria prescrito, o que revela a incoerência desse modelo com todo o sistema processual tributário.

Ademais, ainda que a impugnação do contribuinte tenha sido apresentada intempestivamente, é possível que o Fisco promova uma revisão do crédito tributário que apenas foi observada em razão da apresentação da impugnação, embora tempestiva.

O fato de a impugnação ser intempestiva não impede que o Fisco, em benefício do contribuinte, reveja eventual ilegalidade ocorrida no lançamento e que mereceria ser corrigida de ofício.

9 Embora geralmente a análise da tempestividade da impugnação não envolva divergências de entendimento, deve-se considerar que há situações nas quais a tempestividade pode ensejar certa polêmica, como situações de feriados locais, expediente de repartição encerrado antes do horário normal e dúvidas quanto ao momento em que ocorreu a intimação.

Nesse sentido, vejamos precedentes do Conselho de Contribuintes, hoje denominado de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

NORMAS PROCESSUAIS – PRAZO – IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA – *Perda de prazo, por si só, não é suficiente para transformar exigência ilegal em legal* (PN/CST nº 67/86). NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE DO LANÇAMENTO – É nulo o lançamento cientificado ao contribuinte através de Notificação em que não constar nome, cargo e matrícula da autoridade responsável pela notificação. Acolher a preliminar de nulidade do lançamento (1º CC – Ac. 106-09.688 – 6ª C – Rel. Mário Albertino Nunes – DOU 28.04.1998)

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA – NÃO CONHECIMENTO DAS RAZÕES DO RECURSO – *Não se conhece das razões de recurso, como tal, contra decisão de primeira instância, que não apreciou formalmente o mérito da exigência, à vista de comprovada intempestividade da impugnação.* LANÇAMENTO – PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE – PORTARIA 649/79 – COMPETÊNCIA DO SR. SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL – *Inobstante a intempestividade da impugnação, o Sr. Secretário da Receita Federal, é autoridade competente para apreciar a legalidade do lançamento, princípio constitucional maior, refletido no parágrafo único do art. 142 do CTN – Remessa dos autos àquela autoridade determinada* (1º CD – Ac. 107-2.169 – 7ª C – Rel. Dícler de Assunção – DOU 07.01.1997)

Ao considerar que o contribuinte pode beneficiar-se, mesmo sendo intempestiva a impugnação, por meio de uma revisão de ofício do ato de lançamento, nota-se que a prescrição em tais casos deve ter início quando a decisão de intempestividade alcançar o trânsito em julgado administrativo.

Caso contrário, se fosse considerado que o prazo prescricional deveria ser contado do fim do prazo para impugnação, o sistema processual tributário estaria permitindo que o contribuinte se beneficiasse da sua própria torpeza, na medida em que, poderia buscar uma revisão de ofício do lançamento por meio de uma impugnação intempestiva, e ao mesmo tempo, se a Administração demorasse na revisão de ofício do lançamento, o contribuinte teria a chance de que ocorresse a prescrição do crédito tributário.

Uma situação semelhante à do prazo prescricional do crédito tributário nos casos de impugnação intempestiva é a do prazo decadencial para ajuizamento de ação rescisória quando houve recurso intempestivo no curso do processo judicial.

A ação rescisória, prevista no art. 485¹⁰ do Código de Processo Civil, tem por objetivo a desconstituição da coisa julgada e deve ser ajuizada no prazo de dois anos contado do trânsito em julgado do processo judicial (art. 486 do Código de Processo Civil).

Se, por exemplo, um recurso especial contra um acórdão do Tribunal Regional Federal da Primeira Região foi interposto intempestivamente e o STJ apenas reconheceu a sua intempestividade três anos depois de sua interposição, a possibilidade de ajuizamento da ação rescisória depende do entendimento jurídico que se adote quanto ao termo inicial do prazo de dois anos.

Em ambas as situações, a resposta da pergunta acerca do termo inicial do prazo para ajuizamento da ação rescisória depende da definição do momento em que houve o trânsito em julgado (administrativo ou judicial).

Acerca desse tema, vale destacar as lições de Fredie Didier Jr:

A partir do trânsito em julgado da decisão final, inicia-se a contagem do prazo para o ajuizamento da ação rescisória. Ora, a coisa julgada material opera-se quando a decisão não está mais sujeita a qualquer recurso (CPC, art. 467). De fato, na dicção do § 3º do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, “chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso”. Em outras palavras, não cabendo mais recurso, haverá, então, coisa julgada.

10 Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I - se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;

II - proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente;

III - resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV - ofender a coisa julgada;

V - violar literal disposição de lei;

VI - se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória;

VII - depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII - houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença;

IX - fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa;

§ 1º Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido.

§ 2º É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato. [...]

Art. 495. O direito de propor ação rescisória se extingue em 2 (dois) anos, contados do trânsito em julgado da decisão.

Ocorre, porém, conforme visto no capítulo sobre a teoria geral dos recursos, que a data do trânsito em julgado corresponde à data do trânsito em julgado da última decisão. Com efeito, o prazo previsto no art. 495 do CPC somente flui quando é possível à parte ajuizar a ação rescisória. No particular, incide o princípio da utilidade, segundo o qual nenhum prazo pode ter curso quando é impossível sua utilização. Assim, interposto um recurso, enquanto este não vier a ser apreciado, não se pode ajuizar ação rescisória. Se o recurso vier a ser inadmitido, é a partir do trânsito em julgado da decisão que não o admitir que se inicia o prazo para a propositura da ação rescisória. É que, antes disso, não se viabilizava o ingresso da rescisória, por falta de um de seus requisitos: o trânsito em julgado. Não fosse assim, dever-se-ia aceitar o ajuizamento de ação rescisória condicional, que seria intentada, para evitar a consumação de decadência, e ficaria na pendência de ser ou não admitido o recurso interposto.

Como não se aceita ação rescisória condicional, o entendimento que vem prevalecendo aponta no sentido de que o prazo previsto no art. 495 do CPC somente tem início a partir do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo, ainda que esta tenha se restringido a não admitir determinado recurso. É que, a não ser assim, a parte iria, não raras vezes, deparar-se com situações, no mínimo esdrúxulas. Imagine-se que, interposto o recurso, e ultrapassado tempo superior a 2(dois) anos, sobreviesse decisão do tribunal declarando inadmissível o recurso. A se considerar que o trânsito em julgado operou-se antes da interposição do recurso, não haveria mais prazo para o ajuizamento da ação rescisória.¹¹

Vale acrescentar, ainda, o seguinte trecho em que o autor aborda a natureza jurídica do juízo de admissibilidade dos recursos no processo civil:

Se o juízo de admissibilidade é um juízo sobre a validade; se a invalidação é uma decisão constitutiva; se os atos processuais defeituosos produzem efeitos até a sua invalidação, conclusões já expostas e fundamentadas, a solução não pode ser outra: o juízo de admissibilidade é constitutivo negativo e tem eficácia ex nunc,

11 DIDIER JR, Fredie, CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*, v. 3, Salvador: Juspodivm, 2010. p.381.

ressalvada expressa previsão legal que determine a eficácia *ex tunc*, que a princípio não se reputa conveniente, tendo em vista que os atos processuais, e o procedimento em particular, produzem efeitos até que seja decretada a sua invalidade (inadmissibilidade, no caso do procedimento recursal).¹²

Assim, o autor explica com clareza que, a natureza jurídica do juízo de admissibilidade dos recursos no processo civil é constitutiva, de forma que a decisão que reconhece a intempestividade de um recurso apenas produziria efeitos retroativos, se houvesse previsão legal especificamente nesse sentido.

Nesse sentido, o autor considera que, nos casos de recurso inadmitido, para efeito de contagem de prazo para ajuizamento de ação rescisória, o trânsito em julgado deve ser considerado como a data do trânsito em julgado da última decisão.

Do mesmo modo, nos casos de impugnação intempestiva, o trânsito em julgado administrativo também deve ser tido como o trânsito em julgado da última decisão administrativa proferida no processo administrativo fiscal.

Entender de forma diversa implica diversas situações que, do ponto de vista jurídico, estão incoerentes com as normas do processo administrativo fiscal, como, por exemplo, a exigência de que o Fisco ajuíze uma execução fiscal, antes de analisar a impugnação apresentada pelo contribuinte, o que, numa outra perspectiva, poderia ser tido como franca violação aos direitos ao contraditório e à ampla defesa.

Ademais, trazendo as lições de Fredie Didier Jr. para o exame da prescrição de créditos tributários impugnados intempestivamente, é possível afirmar que, considerar que o termo inicial do prazo prescricional é o fim do prazo para impugnação é o mesmo que exigir que o Fisco ajuíze uma execução fiscal condicional, instituto que não existe no processo civil brasileiro.

O ajuizamento de uma execução fiscal condicional representaria flagrante ofensa ao princípio do devido processo legal, haja vista que os bens do contribuinte estariam sujeitos a constrições antes mesmo de ter sua impugnação analisada pelo Fisco.

Apresentadas as semelhanças entre a questão do prazo para ajuizamento de ação rescisória em caso de recurso intempestivo e a do prazo prescricional do crédito tributário impugnado intempestivamente, cumpre destacar que o Superior Tribunal de Justiça

¹² Ibid., p.71

adotou entendimento semelhante ao do autor acima citado em diversos julgados, o que ensejou a edição da Súmula 411, o qual apresenta o seguinte teor:

Súmula 411 do STJ

O prazo decadencial da ação rescisória só se inicia quando não for cabível qualquer recurso do último pronunciamento judicial.

Em relação às semelhanças entre o processo administrativo e o judicial, vale destacar as lições de Alberto Xavier acerca do princípio da jurisdicionalização da impugnação administrativa:

O princípio da jurisdicionalização da impugnação administrativa exprime que o processo administrativo deve obedecer ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes seja da natureza indisponível dos direitos em presença, seja da natureza não independente do órgão de julgamento, integrado na Administração.

A esta jurisdicionalização alude implicitamente a Constituição Federal, no inciso LV do artigo 5º, ao qualificar como “processo administrativo” o procedimento de revisão dos atos administrativos de iniciativa dos particulares, assegurando a estes últimos, tal como nos processos judiciais, “o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. [...]

A jurisdicionalização do processo administrativo em geral, e em matéria tributária em especial, revela-se através de três traços essenciais: a garantia do duplo grau, o princípio do contraditório, como meio de exercício do direito de ampla defesa, e o princípio do efeito vinculante para a Administração das decisões finais nele proferidas.¹³

Acerca da definição do momento em que ocorre o trânsito em julgado, não há peculiaridade do processo administrativo, em relação ao processo judicial, que justifique um tratamento diferenciado.

Assim, do mesmo modo que no caso da ação rescisória o trânsito em julgado, para início da contagem do prazo de dois anos, é

13 XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 313-314.

considerado como o trânsito em julgado da última decisão proferida no processo judicial, também no processo administrativo, o trânsito em julgado deve ser considerado como o trânsito em julgado da última decisão proferida no processo administrativo.

Por fim, vale ressaltar que o entendimento ora apresentado também pode ser aplicado a processos sancionatórios regidos pela Lei nº 9.873/99, nos quais houve aplicação de multa e interposição de recurso intempestivo, uma vez que os créditos decorrentes de multa de poder de polícia também estão sujeitos a prazo de prescrição da pretensão executória, cujo início se dá com o trânsito em julgado administrativo.

Assim, também para estas situações, entende-se que o início do prazo da prescrição da pretensão executória é o trânsito em julgado administrativo, devendo ser considerado como o trânsito em julgado da última decisão administrativa do processo, ainda que tenha havido interposição de recurso intempestivo.

CONCLUSÃO

O art.174 do Código Tributário Nacional trata do prazo prescricional dos créditos tributários e estabelece um prazo de cinco anos, contado da constituição definitiva do crédito, para que o Fisco realize a cobrança dos créditos tributários.

Nos casos em que o contribuinte apresenta impugnação ao lançamento após o término do prazo para impugnação, ao considerar o conjunto das normas de processo administrativo fiscal, deve-se considerar que a constituição definitiva do crédito (termo inicial do prazo prescricional) ocorre com o trânsito em julgado administrativo da última decisão proferida no processo administrativo fiscal.

Embora haja divergência nos Tribunais quanto à matéria, o Superior Tribunal de Justiça, em casos semelhantes (ajuizamento de ação rescisória para desconstituir Acórdão contra o qual foi interposto recurso intempestivamente) adotou o entendimento de que o trânsito em julgado, para efeito da contagem do prazo para ajuizamento da ação rescisória, deve ser considerado como o trânsito em julgado da última decisão judicial proferida no processo, o que ensejou a edição da Súmula 411 do STJ (*“O prazo decadencial da ação rescisória só se inicia quando não for cabível qualquer recurso do último pronunciamento judicial”*).

Ademais, esse é o entendimento mais coerente com as normas do processo administrativo fiscal que vinculam o início do prazo

prescricional à solução definitiva do processo administrativo, a qual somente é alcançada com o trânsito em julgado administrativo da decisão que reconhece a intempestividade da impugnação.

Desse modo, nos casos de impugnação apresentada pelo contribuinte intempestivamente, o termo inicial do prazo prescricional deve ser considerado como o trânsito em julgado administrativo da última decisão proferida no processo administrativo (constituição definitiva do crédito).

REFERÊNCIAS

_____. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União – Brasília, DF. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. Decreto-lei no 70.235/72, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União – Brasília, DF. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da União – Brasília, DF. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. Tribunal Regional Federal da Segunda Região, Terceira Turma Especializada, Rel. Desembargador Federal Paulo Barata, AMS 200451010130539, Apelação em mandado de segurança, 59377, Data da Decisão 25/08/2009, Data da Publicação, 29/09/2009. Disponível em < <http://www.jf.jus.br/cjf> >. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região, Primeira Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, AC 50044430220114047201, AC-Apelação Cível, Data da decisão 20/06/2012, Publicação D.E. de 02/07/2012. Disponível em < <http://www.jf.jus.br/cjf> >. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região, Segunda Turma, Rel. Desembargador Federal Francisco Wildo, REO 00071498120114058311, REO – Remessa Ex Officio – 551085, Data da Decisão 11/12/2012, Publicação

DJE de 13/12/2012, página 517. Disponível em < <http://www.jf.jus.br/cjf> >. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região, Terceira Turma, Desembargador Federal Maximiliano Cavalcanti, AG 200905001124103 AG-Agravo de Instrumento – 103005, Data da decisão 19/05/2011, Publicação DJE de 24/05/2011, p. 211. Disponível em: < <http://www.jf.jus.br/cjf> >. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamim, Data do Julgamento 10/05/2011, Data da Publicação/Fonte, DJe de 16/05/2011. Disponível em < http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp >. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, REsp 734680/RS – Recurso Especial 2005/0045428-1, Data do Julgamento 20/06/2006, Data da Publicação/Fonte DJ 01/08/2006, p. 376. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp >. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. 1º Conselho de Contribuintes – Ac. 106-09.688 – 6ª C – Rel. Mário Albertino Nunes – DOU 28.04.1998.. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 5 jan. 2013.

_____. 1º Conselho de Contribuintes. Ac. 107-2.169 – 7ª C. Rel. Dícler de Assunção. DOU 07.01.1997. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em: 5 jan. 2013.

DIDIER JR, Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.