

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANA PAULA BASSO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Ana Paula Basso; Maria de Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-605-5

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 13 a 15 de junho de 2018, foi realizado o XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Salvador – BA em parceria com a Universidade Federal da Bahia (UFBA), com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país com a temática central Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural.

Neste contexto, os artigos apresentados no Grupo de Trabalho 16 - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento social, econômico e político brasileiro.

Neste Livro encontram-se publicados 14 artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Empresarial destacadamente com um viés representativo do Direito com a Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre o contencioso administrativo, o planejamento tributário, o princípio da capacidade contributiva e a vedação do tributo confiscatório, o direito à informação fiscal, a execução fiscal, a interpretação econômica das normas bem como considerações sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre a Renda entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e administrativas bem como o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações da produção científica dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira atual, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Parabenizamos os autores pela exposição, debates e publicação de suas produções, que foram de alto nível.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação dos trabalhos apresentados neste Congresso, possibilitando um canal de interação entre os atores da comunidade jurídica.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Profa. Dra. Ana Paula Basso

Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

Universidade de Marília – UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A DURAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL E A PROTEÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS FACE AO INTERESSE PÚBLICO, A SEGURANÇA JURÍDICA E A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO

THE DURATION OF TAX ADMINISTRATIVE LITIGATION AND THE PROTECTION OF FUNDAMENTAL RIGHTS TO PUBLIC INTEREST, LEGAL SECURITY AND REASONABLE DURATION OF THE PROCEEDINGS

**Milena Zampieri Sellmann
Leandro Brum Rosa**

Resumo

A arrecadação fiscal é notadamente aspecto basilar de sustentação da sociedade, pois os tributos são fundamentais para financiar a manutenção do Estado, da mesma forma que também o são a solidificação das relações sociais, que se obtêm com a segurança jurídica e a razoável duração do processo. Assim, o processo administrativo fiscal competente para constituição definitiva do crédito tributário quando se alonga indevidamente pelo tempo pode ser causa de instabilidade e desrespeito a direitos fundamentais. Tanto uma cobrança morosa quanto uma não cobrança atacam igualmente o interesse público, surgindo, pois, a necessidade de estabelecer-se uma justa ponderação entre estes aspectos.

Palavras-chave: Tributos, Interesse público, Segurança jurídica, Processo administrativo, Direitos fundamentais

Abstract/Resumen/Résumé

Tax collection is notably a basic aspect of society's sustainability, since taxes are fundamental to finance the maintenance of the State, just as so are the solidification of social relations, which are obtained with legal certainty and the reasonable duration of the process. Thus, the tax administrative proceeding competent for definitive constitution of the tax credit when improperly lengthened by the time may cause instability and disregard for fundamental rights. Both a delinquent collection and a non-collection also attack the public interest, thus arising the need to establish a fair balance between these aspects.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxes, Public interest, Legal security, Administrative process, Fundamental rights

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho terá por finalidade analisar como o interesse público, a segurança jurídica e a razoável duração do processo devem ser observados no curso do processo administrativo de contencioso fiscal de forma a respeitar os direitos fundamentais.

Começa-se o estudo por meio da percepção de que é de interesse público uma eficiente arrecadação tributária e será observado o aspecto de fundamental importância dos tributos para a manutenção da sociedade. Em seguida, será abordado o procedimento prévio de ofício, necessário para dar suporte ao lançamento tributário, e sua necessidade de limitação temporal. O lançamento, com suas diferentes modalidades, será objeto de estudo em seção própria dada a importância deste ato para a materialização do crédito tributário, além de ser o motivador de possível início do contencioso administrativo.

Ao se falar de prazos de procedimento, processo e lançamento tributário, não se poderia deixar de fora a análise dos institutos da decadência e da prescrição aplicados no âmbito do direito tributário, assim sendo, estas consequências da inércia em relação a prazos estabelecidos estão presentes na quinta seção deste trabalho.

O contencioso administrativo fiscal, inaugurado com a impugnação ao lançamento, destaca-se por ser o centro dos problemas observados neste estudo. Aqui, serão feitas ponderações acerca de como a marcha do tempo do tempo afeta (ou não) a sua efetivação

Finalmente, os princípios da segurança jurídica e da razoável duração do processo estarão expostos e estudados em conjunto com direitos fundamentais que podem ser atacados em razão do desrespeito aqueles princípios.

As seções foram concebidas para dar arrimo ao leitor acerca da importância dos tributos e da forma cuidadosa com que o Poder Público deve proceder sua cobrança – tanto pelo aspecto da necessidade financeira para o Estado, quanto pelo ponto de vista do respeito a direitos fundamentais estabelecidos na Lei Maior do país. Tal foi assim, que a exposição do interesse público foi deliberadamente feita com a arrecadação de tributos, preferindo-se tratar dos aspectos da segurança jurídica, da razoável duração do processo e de direitos fundamentais em seção apartada.

Para alcançar o desiderato científico proposto, será utilizada a metodologia de análise de doutrina pátria e estrangeira, através de pesquisa bibliográfica e de artigos científicos, bem como de exame jurisprudencial.

Por fim, o escopo é o de se enxergar o processo contencioso administrativo fiscal sob as lentes dos princípios contidos na atual Constituição da República Federativa do Brasil, de forma a garantir e proteger os direitos fundamentais.

2 O INTERESSE PÚBLICO NA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

Uma das mais importantes funções estatais é a arrecadação de tributos, pois sem ela não seria possível o financiamento de toda a estrutura do Estado pondo em risco a própria noção de sociedade.

À semelhança do que acontece com o mínimo de existência (fisiológico e cultural) dos indivíduos, há que ter em conta também, no respeitante às necessidades do Estado (e demais entidades públicas em que o mesmo se desdobra), a existência de um nível de gastos abaixo do qual o estado seria incapaz de cumprir as suas funções mais elementares. (NABAIS, 2015, p. 216)

Não há dúvidas que, em matéria tributária, está presente a supremacia do interesse público ante ao privado, inclusive em matéria processual:

TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. INSTÂNCIA ESPECIAL. RECURSO HIERÁRQUICO. INCONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA.

1 . O recurso hierárquico em benefício da Fazenda Pública, desde que previsto em lei, não viola a Constituição Federal, notadamente os princípios da isonomia e do devido processo legal. 2 . A lei processual criada em favor da Fazenda não rompe o equilíbrio entre as partes, face a prevalência da supremacia do interesse público ao privado, instituída na Lei Maior. 3 . Recurso ordinário a que se nega provimento. (STJ. RMS 13592/RJ. Min. Rel. Paulo Medina. Data do julgamento 22/10/2002. DJ 02/12/2002 p. 266).

A arrecadação de tributos é a forma legítima do Estado retirar recursos de seus cidadãos para que possa manter a própria sociedade, onde a coletividade pode desenvolver suas atividades com relativa segurança.

Para participar da vida social, pagam-se tributos. Faz-se isso ao morar, ao estudar, ao trabalhar, ao divertir-se, e especialmente ao ganhar dinheiro pelas mais diversas formas. Enfim, sempre um tributo incide, e esse é o maior ônus patrimonial que a organização em sociedade impõe. Quem tem legitimidade para impor esse ônus é o Estado, que decorre de sua função política e constitucional. Inobstante os diversos significados que encerra a expressão “*poder*”, aqui será tratada no sentido de *competência*. Portanto, o Estado tem a competência para impor o ônus tributário, exercendo essa competência formalmente, e em um determinado período, sempre em nome da necessária estabilização jurídica que o indivíduo necessita ter na própria vida civil, ou, em uma visão mais contemporânea, para a própria dignidade. É o que se denomina *segurança jurídica*. Em última instância, refere-se à liberdade do ser humano. (RIZZARDO, 2015, p. 661).

Desta maneira, percebe-se que a atividade estatal desenvolvida para a fiscalização e arrecadação das exações é essencial, sendo também aspecto do interesse público que seja feita com o maior esmero possível, de forma que possa manter o alicerce financeiro das garantias de direitos postos pelo próprio Estado.

E uma primeira verificação, que devemos desde já assinalar a tal respeito, é esta: os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm, portanto, custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos de borla, apresentando-se todos eles como bens públicos em sentido estrito. (NABAIS, 2017, p.11)

Por outro lado o Estado não pode se apoiar somente neste aspecto do interesse público para estender uma reclamação tributária indefinidamente pelo tempo contaminando o tecido social de insegurança quanto a certeza de liquidação de débitos, uma vez que também é de interesse público a eficiente entrada de recursos nos cofres estatais e a solução rápida dos litígios.

Não é de hoje que existe a medição de forças entre o apetite arrecadatório do Estado e a sociedade civil, que busca meios de se proteger. Data de 1215 a Magna Carta, imposta pelos Barões ingleses ao Rei João (“Sem-Terra”) que já impunha limites ao lançamento de impostos e taxas, mas preocupando-se em conservar “antigas liberdades”. (DINIZ, 2013, p. 2)

Outrossim, há que se ponderar que, a atividade de tributação quando se mostra demasiadamente feroz, o resultado final pode ser uma queda na receita ao invés de seu incremento:

Existe uma relação interessante entre o total da arrecadação tributária e a taxa (alíquota) de impostos, conhecida como **Curva de Lafer**. A curva recebeu este nome porque Arthur B. Lafer, membro do conselho econômico do Governo Reagan, lançou a ideia de que cortes de impostos poderiam aumentar a receita tributária. A relação entre alíquota do imposto e a receita tributária seria a seguinte: quando a alíquota é relativamente baixa, há uma relação direta entre a alíquota e a arrecadação. De acordo com esta, existe uma alíquota ótima de arrecadação. Entretanto, a partir de determinado nível da alíquota, qualquer elevação da taxa resulta numa redução da arrecadação global, devido à provável **evasão fiscal** (sonegação), à **elisão fiscal** (redução da carga mediante expedientes tributários legais) e ao desestímulo provocado sobre os negócios em geral. (VASCONCELOS, 2015, p. 414).

Infere-se, assim, que tanto se exceder na cobrança, estendendo-a por longos períodos, quanto deixar de cobrar atacam igualmente o interesse público, surgindo, pois, a necessidade de estabelecer-se um limite razoável para uma pretensão arrecadatória do Estado ao longo do tempo.

3 O PROCEDIMENTO PRÉVIO DE OFÍCIO

À Administração tributária compete efetuar a cobrança de tributos devidos pelos contribuintes, que deve ser executada dentro de limites estabelecidos na legislação. O lançamento – que será abordado na próxima seção – é o principal ato administrativo dentre os diversos executados pela Administração Tributária dos entes da federação, eis que constitui o crédito tributário, o objeto da relação entre Fazenda Pública e contribuintes.

A fim de dar todo o supedâneo necessário à confecção do lançamento e sua posterior manutenção, os agentes do Fisco devem se cercar de todos os cuidados nos procedimentos preparatórios que antecedem a constituição do crédito tributário.

Aqui, cabe apontar uma breve diferenciação entre procedimento e processo:

PROCESSO é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo. Significa também os autos materialmente considerados.

PROCEDIMENTO é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual, a sequência de atos preordenados de modo que o anterior pressuponha o posterior.

Não há processo sem procedimento, mas há procedimentos administrativos que não constituem processos, como, p. ex., os de licitações e os concursos. (ASSIS, 2013, p. 238)

O procedimento prévio de ofício exige exame criterioso da contabilidade do sujeito passivo, cruzamento de dados tanto do contribuinte quanto de seus fornecedores e clientes (dados estes que a depender do volume de operações podem ser gigantescos), subsunção da atividade prática ao comando da lei etc. Todos estes trabalhos devem estar rigorosamente documentados.

O princípio documental informa o procedimento fiscal. As diligências e investigações desenvolvidas pelas autoridades fiscais devem ser reduzidas a escrito e ordenadas logicamente. Para isso, o Código manda que sejam lavrados termos que documentem o início do procedimento, conforme a legislação respectiva, que deverá fixar prazo máximo para a conclusão das diligências fiscais (art. 196). (AMARO, 2013, p. 510).

Fica claro, portanto, a necessidade imperiosa de se desenvolver o procedimento em todos os seus pormenores, com a máxima cautela, de forma que possa ser realizado de maneira impecável, para o bem do interesse público, pois se o ato contiver imprecisões ou falhas poderá ter de ser refeito (gerando custos adicionais) ou, pior, terá de ser anulado (gastando inutilmente recursos públicos alocados) e, em ambos os casos, haverá custos adicionais e a consequência é o desperdício infundido ao erário público.

O próprio início do procedimento prévio de ofício, está condicionado a documentação, já que o contribuinte é notificado de seu começo via lavratura de um termo – “[...] mas pode inicia-se com atos outros, como a apreensão de mercadorias, livros ou documentos, e, em se tratando de mercadorias importadas, com o começo do despacho

aduaneiro”. (MACHADO, 2015, p. 195) –, o qual conterà um prazo para conclusão da verificação, conforme estipula o caput do art. 196, CTN:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo. (BRASIL, 1966)

Todas estas diligências desenvolvidas previamente visam a um levantamento de dados de diversas naturezas que sustentarão o lançamento tributário e o desenvolvimento delas está previsto na legislação tributária, que não se omitiu em determinar que se estabeleça um prazo máximo para sua execução.

4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Quando se trata de cobrança de tributos, o surgimento da obrigação tributária não é, de imediato, exigível, conforme leciona Hugo de Brito Machado:

Em face da *obrigação tributária* o Estado *ainda* não pode exigir o pagamento do tributo. Também em face das chamadas obrigações acessórias não pode o Estado exigir o comportamento a que está obrigado o particular. Pode, isto, sim, tanto diante de uma obrigação tributária principal como diante de uma obrigação acessória descumprida, que por isto fez nascer uma obrigação principal (CTN, art. 113, § 3º), fazer um lançamento, constituir um *crédito* a seu favor. Só então poderá exigir o objeto da prestação obrigacional, isto é, o pagamento (2014, p.176).

Nas palavras de Claudio Carneiro: “Entre a obrigação tributária e o crédito tributário existe (para alguns procedimentos) um ato administrativo previsto no art. 142 do CTN, chamado lançamento, que individualiza o crédito (*quantum debeatur*).” (CARNEIRO, 2011, p. 603).

O conceito de lançamento está estampado no supracitado art. 142 do CTN¹:

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. (BRASIL, 1966).

O Código Tributário Nacional prevê as seguintes modalidades de lançamento: por declaração (art. 147, CTN), de ofício (art. 149, CTN), e por homologação (art. 150, CTN) as

¹ Apesar do art. 142 do CTN ter em sua letra que o lançamento é um procedimento administrativo, existem posicionamentos de boa parte da doutrina no sentido de que o lançamento é, verdadeiramente, um ato administrativo. Em que pese a riqueza de tal assunto, esta discussão não será aqui abordada.

quais são diferenciadas em função de uma participação maior ou menor do sujeito passivo na referida atividade.

O lançamento de ofício é feito sem a participação do sujeito passivo, sendo realizado por iniciativa da autoridade administrativa e em relação a tributos que não possuem previsão na legislação de que o contribuinte efetue pagamentos antecipados ou entregue declarações ao fisco. (MACHADO, 2014, p. 181).

Na modalidade do lançamento por declaração, a legislação exige que o contribuinte forneça à administração tributária declarações que contenham informações acerca da matéria de fato que servirão de apoio para cálculo do gravame – que virá devidamente explicitado na notificação entregue ao sujeito passivo a qual conterà, também, exigência de pagamento. (SABBAG, 2011, p. 773).

O lançamento por homologação é aquele em que o contribuinte mais toma parte, pois nele a legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de apurar o montante devido e antecipar o recolhimento do *quantum* aos cofres públicos, antes de qualquer providência da Administração (MACHADO, 2014, p. 183).

Ricardo Lobo Torres sustenta, ainda, a existência da modalidade de lançamento por arbitramento, fundamentado no art. 148 do CTN:

Dá-se o lançamento por arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN, quando, nos casos em que o tributo tenha por base ou tome em consideração, o valor ou o preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, sejam omissos ou não mereçam fé as declarações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo. A autoridade administrativa pode, em tais casos, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço. Se o contribuinte não se conformar, far-se-á a avaliação contraditória, na esfera administrativa ou judicial. (2010, p. 283).

Nesta tarefa de lançar o tributo, a fiscalização deverá observar se de fato ocorreu o fenômeno que está previsto na legislação como evento apto a gerar a obrigação tributária, descreve-lo minuciosamente e dentro da formalidade exigida pelas normas tributárias, visando verificar seu perfeito encaixe na descrição hipotética da legislação tributária e somente a partir daí, tomar as providências que farão surgir para o contribuinte as consequências obrigacionais. (MARINS, 2017, p. 209).

Não basta, porém, a autoridade administrativa apenas efetuar o lançamento, obviamente tal ato deve ser notificado ao contribuinte.

O ato da autoridade, para que gere efeitos, deve ser objeto de *notificação* ao sujeito passivo. O efeito primordial dessa notificação é fazer atuar o dever do sujeito passivo de proceder ao recolhimento do tributo, que, antes, era inexigível por falta da condição legal de exigibilidade (traduzida justamente no lançamento notificado ao sujeito passivo). (AMARO, 2013, p. 373).

Assim, só se poderá falar em obrigação de entrega de quantia, após ter-se percorrido todo o caminho que desemboca no lançamento e da sua regular notificação ao sujeito passivo para que o ato em questão possua a característica prevista no art. 145 do CTN, qual seja, a inalterabilidade, excetuada apenas pela impugnação do sujeito passivo, pela interposição de recurso de ofício ou pela iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo código.

5 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Quando o sujeito ativo extrapola o prazo legal mantendo-se imóvel para exercício de direitos, determinando fim a qualquer pretensão, se está diante do prazo decadencial (RIZZARDO, 2015, p. 9).

Já a prescrição é a perda do prazo estabelecido em lei para pleito da pretensão perante o judiciário, a partir da lesão ao direito, (RIZZARDO, 2015, p. 7) como deixa claro o art. 189 do Código Civil de 2002, que preceitua que “violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os art. 205 e 206.” (BRASIL, 2002).

Em matéria tributária a fronteira entre os institutos da decadência e da prescrição é marcada pelo lançamento do tributo (MACHADO, 2014, p. 223).

Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, incluídas a prescrição e decadência de acordo com o art. 146, III, “b” da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

É ponto pacífico que a lei n. 5.172/66, foi recepcionada como materialmente complementar: “O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.” (RE n. 556.664, julgado em 12/06/2008, Rel. Min. Gilmar Mendes).

Assim sendo, o Código Tributário estabeleceu, no § 4º do art. 150 e no art. 173, prazo decadencial de 5 (cinco) anos para que o Estado lance o tributo, suprimindo o próprio direito de constituir o crédito.

Daí se concluir que a decadência tributária (ou caducidade) se entende como a perda do direito do Estado em constituir (lançar) o seu crédito tributário, com consequente perda ao próprio crédito, que se extingue. É, portanto, uma das formas de extinção do crédito tributário, conforme dispõe o art. 156, inc. V, do Código Tributário Nacional. Decorre da omissão do Estado em constituir o crédito tributário por meio do lançamento correspondente (RIZZARDO, 2015, p. 662).

Ocorrendo o lançamento, regula o art. 174 do referido Código acerca do prazo, igualmente quinquenal, da perda da possibilidade de ação judicial que reclame o crédito tributário por parte do Fisco: sucede-se a prescrição. “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva.” (BRASIL, 1966).

Da inteligência do art. 207 do Código Civil, a decadência, salvo disposição de lei em contrário, não sofre interrupção e nem suspensão, porém a prescrição encontra previsão de interrupção e suspensão no Código Tributário Nacional.

As hipóteses de interrupção estão dispostas nos incisos I a IV, do parágrafo único, do art. 174, CTN.

“Interromper a prescrição” significa apagar o prazo já decorrido, o qual recomeçará seu curso. Assim, constituído definitivamente um crédito tributário, daí começa o curso da prescrição. Se depois de algum tempo, antes de completar-se o quinquênio, ocorre uma das hipóteses de interrupção acima indicadas, o prazo já decorrido fica sem efeito e a contagem dos cinco anos volta a ser iniciada. (MACHADO, 2014, p. 228).

O referido código elencou nos incisos I a VI do seu art. 151 as situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Suspender a prescrição significa paralisa-la no tempo, situação em que o período previsto não corre, devendo reiniciar novamente a contagem quando cessar o motivo da suspensão. (RIZZARDO, 2015, p. 73-74).

Após a realização de todos os procedimentos preparatórios que culminarão no lançamento do tributo e depois de sua regular notificação ao sujeito passivo tem-se por estancado o curso do prazo decadencial, mas o prazo para ocorrência da prescrição não começa seu curso de imediato.

É imperioso ressaltar que todos os atos do fisco que se movem na direção de materialização ou efetiva cobrança de tributos do contribuinte estão rigidamente pautados por prazos definidos em lei.

6 O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO DECURSO DO TEMPO

Após a realização de todo o procedimento prévio de ofício (que nunca é demais lembrar, é balizado por prazo máximo) opera-se o lançamento, que segundo Hugo de Brito Machado, encerra a fase não contenciosa:

O processo de determinação e exigência do crédito tributário, ou processo de acertamento, ou simplesmente o lançamento tributário, divide-se em duas fases: (a) unilateral ou não contenciosa e (b) bilateral, contenciosa ou litigiosa. (2014, p. 460).

Não se conformando com o ato exarado (via de regra, um auto de infração), o sujeito passivo também possui prazo (normalmente de trinta dias) para apresentar contestação, que na esfera tributária denomina-se impugnação, momento em que se instaura a denominada fase contenciosa do processo administrativo fiscal.

A segunda fase do processo de determinação e exigência do crédito tributário começa com a *impugnação do lançamento*, vale dizer, com a impugnação da exigência formulada no auto de infração. Seguem-se os atos de instrução do processo, como a realização de diligências e de perícias, quando necessários, e o julgamento em primeira instância. (MACHADO, 2014, p.462).

Neste ponto, paira o questionamento se a Administração Pública tem ou não um prazo determinado para, a partir da impugnação, dar solução final ao processo administrativo fiscal.

Diverso do que acontece para o próprio fisco ao realizar o procedimento prévio de ofício e a para o contribuinte que, quando notificado do lançamento, tem prazo definido para apresentar impugnação (regra geral, trinta dias) não é assim que ocorre com o contencioso administrativo fiscal: “O CTN-66 não contém norma que fixa prazo para a decisão em processo administrativo fiscal” (CASSONE, 2011, p. 38).

Neste sentido, aponta também o entendimento do STF:

EMENTA: Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. (RE 94.462/SP-1982, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 06 -10 -1982). (SABBAG, 2011, p. 802).

Percebe-se que a possibilidade de um prazo finito para a solução do processo administrativo fiscal em sua fase litigiosa jaz afastada pelo STF (eis que revela um verdadeiro “vácuo” entre o término do prazo decadencial e o início do prescricional), então, curiosamente, o processo, após o lançamento impugnado, não se aperta a prazo algum ficando ao gosto da administração.

O contencioso administrativo fiscal é o processo competente para a constituição definitiva do crédito tributário quando da impugnação do lançamento pelo sujeito passivo. Nele o contribuinte tem, por certo, garantidos a ampla defesa, o contraditório e o respeito ao devido processo legal.

Ainda que seja de interesse da coletividade a apuração minuciosa e a devida cobrança de todos os tributos, não se pode, porém, serem olvidados direitos individuais do contribuinte. “Ao tomar decisões no suposto benefício de todos, não raro o Estado confronta seus próprios interesses com os dos indivíduos, como em matéria penal ou tributária.” (MAZZILLI, 2017, p. 49). No entanto, desse confronto de interesses não pode resultar desrespeito a diretrizes constitucionais.

Ora, além da segurança jurídica, e sem deixar de lado o princípio da razoabilidade de maneira geral, a Constituição Federal de 1988 consagrou explicitamente a razoável duração do processo como direito fundamental, quando da edição da Emenda Constitucional nº 45/2004, que acrescentou o inciso LXXVIII ao art. 5º do texto da Carta: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.” (BRASIL, 1988).

Hodiernamente, muito tem se falado sobre o neoconstitucionalismo, movimento que enxerga que os ditames constitucionais devem ser afetos não só a aos sistemas jurídicos, legais e estatais, mas devem estar presentes em todo o conjunto de aspectos da vida em sociedade. Ao destacar o Estado constitucional de direito como um dos pontos marcantes do neoconstitucionalismo, leciona Pedro Lenza,:

Estado constitucional de direito: supera-se a ideia de Estado Legislativo de Direito, passando a Constituição a ser o centro do sistema, marcada por uma intensa **carga valorativa**. A lei e, de modo geral, os Poderes Públicos, então, devem não só observar a forma prescrita na Constituição, mas, acima de tudo, estar em consonância com o seu **espírito**, o seu **caráter axiológico** e os seus **valores** destacados. A Constituição, assim, adquire, de vez, o caráter de **norma jurídica**, dotada de **imperatividade**, **superioridade** (dentro do sistema) e **centralidade**, vale dizer, tudo deve ser interpretado a partir da Constituição. (2015, p. 77).

Assim, não basta que o devido processo seja legal apenas por que respeita a lei, é necessário que a própria lei que estabeleceu as normas a serem seguidas no processo não disponha arbitrariamente acerca da vida do cidadão (CANOTILHO, 2013, p. 494). Mas, há lei que limite a duração do processo administrativo fiscal?

Neste sentido, parece ao menos razoável, o posicionamento de Hugo de Brito Machado Segundo, defendendo interpretação do Código Tributário Nacional que reconhece a ocorrência da perempção² no âmbito do processo administrativo fiscal:

Existe, contudo, previsão de citado prazo no direito positivo brasileiro?
Parece-nos que sim, podendo o mesmo ter tido como implícito no art. 173, parágrafo único, do CTN.

² A perempção significa perda ou extinção de uma relação processual, mas sem impedir que se renove a instância, ou se promova nova lide. Por inércia, decorrência de prazo, esquecimento, descuido, extingue-se a ação (RIZZARDO, 2015, p. 49).

É certo que o citado artigo não cuida, explicitamente, da hipótese de preempção. Refere-se, em verdade, a uma antecipação do termo inicial da decadência, no caso tributos submetidos ao prazo de que cuida o *caput* do art.173, [...]. Entretanto, dele pode ser extraída a existência de um prazo de preempção, de cinco anos, dentro do qual a Administração Pública há de concluir o processo administrativo. Em outros termos, se, para ultimar o lançamento tido como “provisório” pelo Pretório Excelso, o Fisco dispõe de cinco anos, o mesmo prazo, por consequência, limitará no tempo o exercício de seu dever de torna-lo definitivo, dando cabo à fase contraditória de controle de sua legalidade.

Aliás, se o CTN prevê prazos para decadência e a prescrição em nome da segurança jurídica, seria inadmissível que deixasse em aberto um prazo intermediário, o que instauraria a insegurança jurídica, estiolando praticamente a finalidade em razão da qual estabeleceu aqueles prazos. É irrazoável estabelecer um prazo de decadência, e outro de prescrição, se entre eles há um hiato infinito que é o tempo para a conclusão do processo administrativo.

Tem o Fisco, por conseguinte, de impulsionar o processo administrativo de controle da legalidade do crédito tributário, sob pena de sua extinção definitiva pela preempção. Essa interpretação se nos afigura, entre as formalmente possíveis dentro do quadro ou moldura que nos fornecem as normas contidas no CTN, a única capaz de conciliar a sistemática de prazos adotada pelo legislador complementar com os princípios constitucionais da razoabilidade e da segurança jurídica. Pode eventualmente ocorrer, é certo, de o processo administrativo demorar mais de cinco anos em face da elevada complexidade da matéria, e do intenso exercício (e do efetivo respeito) do direito de defesa do impugnante. Pode ocorrer, por exemplo, de mostrar-se necessária a realização de uma perícia, que, em face de alguns vícios, é depois refeita a pedido do próprio contribuinte. Nesses casos, note-se, *não* há a preempção, embora decorram mais de cinco anos desde o início até a data da conclusão do processo, pois a Administração não deixou por cinco anos *abandonado* o processo. (2014, p. 186-187).

Na mesma seara, aduz Leandro Paulsen:

Há fundamento para entendermos que a conclusão do processo administrativo fiscal deve se dar no prazo máximo de cinco anos contados da data em que tenha sido iniciada a fiscalização, ou seja, da data da lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal de que tenha resultado o lançamento, sob pena de preempção, forte no parágrafo único do art. 173 do CTN. A jurisprudência, contudo, é no sentido de que **não corre prazo durante o processo administrativo fiscal**, servindo, o parágrafo único do art. 173, apenas para antecipar o início do prazo decadencial quando a fiscalização se inicie antes do termo previsto no inciso I do *caput*. (2012, p. 537)

Isto posto, não é de bom tom que se vire as costas para as modernas concepções do direito, não reconhecendo a razoável duração do processo administrativo fiscal e dando ao Estado poder de manter infinitamente o contribuinte intranquilo, até porque a demora em solucionar a lide administrativa é, na maioria das vezes, em virtude de entraves da própria máquina estatal.

Ressalta-se ainda que, esgotado todo o percurso administrativo e constituindo-se, de fato, o crédito, o art. 2º, § 3º da lei de execuções fiscais, prevê ainda, mais 180 dias de suspensão da prescrição, após a inscrição de dívida ativa, muito embora a doutrina seja densa em apontar a inconstitucionalidade deste dispositivo, bem como o STJ já tenha afastado essa hipótese de suspensão, ancorado no fato de se tratar de uma lei ordinária que avança em matéria que a Constituição da República reservou a lei complementar.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL – LEI 6.830/80, ART. 2º, § 3º - SUSPENSÃO POR 180 DIAS - NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS - CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO - INAPLICABILIDADE NA ESPÉCIE.

1. A norma contida no art. 2º, § 3º, da Lei 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende o prazo prescricional 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. 2. Incorre ofensa à cláusula de reserva de plenário (arts. 97 da CF e 480 do CPC), pois não se deixou de aplicar a norma por inconstitucional, mas pela impossibilidade de sua incidência no caso concreto. 3. Recurso especial não provido. (STJ. REsp 1165216 / SE. Min. Rel. Eliana Calmon. Data do julgamento 02/03/2010. DJe 10/03/2010.)

A Administração Pública voltará a ter preocupação com o decurso do tempo somente após a solução definitiva na esfera administrativa, quando se inicia o lustro prescricional.

7 SEGURANÇA JURÍDICA, RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E DIREITOS FUNDAMENTAIS.

Se a arrecadação de tributos é um pilar de sustentação da própria sociedade, também o é a segurança jurídica que pacifica as relações sociais.

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde logo cedo se consideram os princípios da *segurança jurídica* e da *protecção da confiança* como elementos constitutivos do Estado de direito. (CANOTILHO, 2013, p. 257)

José Afonso da Silva, citando Jorge Reinaldo Vanossi, assim a define: “A segurança jurídica, consiste no ‘conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade conhecida’”. (2012, p. 433).

Daí podermos avançar o raciocínio proclamando que o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso *Estado Democrático de Direito*, consagrado já no art. 1º da CF, e visa a proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais capazes de frustrar-lhes a confiança que depositam no Poder Público. (CARRAZZA, 2017, p. 483).

A expressa proteção a direito consolidado no curso do tempo vem descrita no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, o qual comina que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;” (BRASIL, 1988), salvaguarda que, conforme leciona Gilmar Ferreira Mendes, trata-se de tradição normativa brasileira:

A discussão sobre direito intertemporal assume delicadeza ímpar entre nós, tendo em vista a disposição constante do art. 5º, XXXVI, da Constituição, que reproduz norma tradicional do Direito brasileiro. Desde 1934, e com exceção da Carta de 1937, todos os textos constitucionais brasileiros têm consagrado cláusula semelhante. (2009, p. 501)

Fica evidente que não se pode apartar o princípio da segurança jurídica no âmbito do contencioso administrativo fiscal, que é uma vertente do processo administrativo (MARINS, 2017, p. 143). Celso Antônio Bandeira de Mello, ao elencar os princípios constitucionais do direito administrativo brasileiro ensina:

Princípio da segurança jurídica:

Este princípio não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. E, porém, da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo. (2013, p. 124)

Desta forma, a segurança que se pretende, não é somente no âmbito do processo judicial, uma vez que, como princípio, norteia todas as esferas do Poder Público (judiciária, legislativa e executiva). “Em verdade, a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria ideia de justiça material.” (MENDES, 2009, p. 533).

Justamente por estar abarcado pelo princípio da segurança jurídica, os atos da Administração Pública (Administração Tributária incluída), a exemplo dos atos normativos e judiciais, também não podem se furtar da busca eficiente de uma estabilização de suas decisões.

O **princípio geral da segurança jurídica** em sentido amplo (abrangendo, pois, a ideia de protecção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo têm do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico. As refrações mais importantes do princípio da segurança jurídica são as seguintes: (1) relativamente a *actos normativos* – proibição de normas retroactivas restritivas de direitos ou interesses juridicamente protegidos; (2) relativamente a *actos jurisdicionais* – inalterabilidade do caso julgado; (3) em relação a *actos da administração* – tendencial estabilidade dos casos decididos através de actos administrativos construtivos de direito (cf. Ac. Tc 786/96 e 141/02³). (CANOTILHO, 2013, p. 257).

Desta forma, o Estado deve procurar se movimentar no sentido de promover a tranquilidade do indivíduo pois, além de ser um direito a este inerente, é fonte de estabilização de toda a coletividade. Para isto, há de impor aos processos administrativos um limite razoável de tempo, como corolário do princípio da eficiência.

Neste diapasão, o entendimento do STJ:

MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. PEDIDO DE ANISTIA INDEFERIDO. RECURSO. PRAZO RAZOÁVEL PARA APRECIÇÃO. PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.

[...]2. A todos é assegurada a razoável duração do processo, segundo o princípio da eficiência, agora erigido ao status de garantia constitucional, não se podendo

³ Referem-se a Acórdãos do Tribunal Constitucional Português.

permitir que a Administração Pública postergue, indefinidamente, a conclusão de procedimento administrativo. [...] (STJ. MS 12.847/DF, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, TERCEIRA SEÇÃO. Data do julgamento 28.03.2008. DJe 05.08.2008)

Assim sendo, um processo que se estenda indefinidamente no tempo, seja ele judicial ou administrativo, também é fonte de inquietação para o indivíduo e afronta seus direitos fundamentais garantidos constitucionalmente, pois traz insegurança para as relações entre Estado e cidadãos.

O princípio da razoável duração do processo deixou de ser um valor supra-positivo, meramente programático, passando a ser incorporado como conteúdo de preceitos normativos positivados no Estados Constitucionais, com nas cartas de direitos fundamentais dos Estados Democráticos isolados ou cooperativos. (SOUZA, 2016, p. 35).

Muito mais que impor desconforto e inquietação ao contribuinte, o curso infinito do contencioso administrativo é um ataque à dignidade da pessoa humana, princípio fundamental da República Federativa do Brasil, conforme art. 1º, III da Carta Constitucional de 1.988, deslocando o ser humano para condição de objeto dos processos estatais, um claro descumprimento do dever do Estado de respeito e proteção ao indivíduo (MENDES, 2009, p. 545).

Com isso, à evidência, não se está a advogar que toda e qualquer regra procedimental guarde relação com a dignidade da pessoa humana, mas sim, que ela implica, por meio da adequada interpretação dos direitos e garantias fundamentais, a consideração do indivíduo com sujeito e não como mero objeto do processo, além de demonstrar que os principais direitos e garantias processuais tem um conteúdo em dignidade e nela encontram o seu fundamento e sua justificação, o que deve ser devidamente levado em conta quando da resolução dos conflitos com outros direitos fundamentais e por ocasião do exame de constitucionalidade de medidas restritivas. (SARLET, 2015, p. 147).

Não passou despercebido a Hugo de Brito Machado o liame que une o desrespeito à segurança jurídica ao interminável curso do processo administrativo tributário: “Outro abuso contra o direito do contribuinte à segurança jurídica reside na grande demora na solução definitiva dos processos administrativos.” (2014, p. 466).

Ora, abusos contra o contribuinte, nada mais são, que abusos contra a própria sociedade.

É importante salientar que a falta de celeridade processual não atinge apenas interesses individuais inseridos no âmbito da relação jurídica processual, pois essa lentidão acaba por gerar efeitos perniciosos igualmente no desenvolvimento social e econômico de uma nação. (SOUZA, 2016, p. 38)

Percebe-se então, que, tanto a segurança jurídica quanto a razoável duração do processo, estão intimamente ligadas a aspectos de interesse público e interesse individual, dizendo respeito a própria dignidade da pessoa humana. Não bastasse isso, o cidadão que se

vê eternamente na dependência de uma solução do ente público é a célula da coletividade social, e tal instabilidade se refletirá, por certo, na sociedade civil como um todo.

8 CONCLUSÃO

Sem arrecadação rui a própria sociedade. Sendo da natureza do ser humano a necessidade de vida em grupo, cabe ao Estado manter a ordem no convívio da coletividade, atividade esta que, destacou-se, consome grande monta de recursos financeiros.

Todo o movimento da Administração estatal em direção a uma retirada legítima de recursos do contribuinte em prol da sociedade é parametrizado por prazos rígidos, com exceção da fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

Expôs-se a necessidade premente de que se garanta, também, a segurança jurídica e a razoável duração deste processo, preservando o contribuinte de exigências erodidas pelo decurso do tempo e que o contribuinte deve gozar de prazo razoável para ter seus débitos e possíveis punições pecuniárias expiadas pelo Estado. Ficou claro que o desrespeito a estes princípios configura, inclusive, um ataque a própria dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

O artigo buscou demonstrar que o papel do Direito em seus vários aspectos (tributário, constitucional, civil etc.) é contribuir para o encontro do equilíbrio entre estas duas forças de modo a proporcionar o financiamento do escopo estatal sem atropelar os direitos individuais, sem os quais também, não há paz social.

Restou demonstrado que poder-se-ia entender que o interesse público teria o condão de sobrepujar o interesse individual e obrigar que o cidadão entregasse parte de seu patrimônio para manutenção da coletividade, mas observou-se, entretanto, que não seria cabível que, dada a causa legal deste avanço patrimonial, o poder-dever de cobrar tivesse duração indefinida. Deveria, desta forma, entrar em cena, quando da inércia do credor, a segurança jurídica, solidificando as relações e harmonizando o convívio social.

Conclui-se, então, que a forma ideal de contribuição individual para a formação e manutenção da sociedade, com fulcro a assegurar os direitos fundamentais garantidos no texto constitucional, decorre da perfeita ponderação entre o interesse público e a segurança jurídica que é consequência da razoável duração do processo.

8 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

ASSIS, Jorge César de. **Curso de Direito Disciplinar Militar: Da Simples Transgressão ao Processo Administrativo**. 4ª edição. Curitiba: Juruá, 2013.

BRASIL. **Constituição Federativa da República**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 02 dez. 2017.

BRASIL. 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. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967**. Brasília, DF, out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso em 02 dez. 2017.

BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências**. Brasília, DF, set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm >. Acesso em 02 dez. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. institui o Código Civil**. Brasília, DF, jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 02 dez. 2017.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª edição. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, 19ª reimpressão, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário & Financeiro**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorino; e CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.

DINIZ, Pedro. **ICMS do Rio de Janeiro Comentado**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª edição. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **A defesa dos Interesses Difusos em Juízo**. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**. <Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>> Acesso em 06 Nov. 2017.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 1ª edição. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, 4ª reimpressão, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RIZZARDO, Arnaldo; RIZZARDO FILHO, Arnaldo; e RIZZARDO, Carine Ardissonne. **Prescrição e Decadência**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário Brasileiro**. 8ª edição. São Paulo: Premier Máxima, 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Tributário Brasileiro**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da Pessoa) Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

SOUZA, Arthur César de. **Tutela Provisória: Tutela de Urgência e Tutela de Evidência**. 1ª edição. São Paulo: Almedina, 2016.

STJ. MS 12.847/DF, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, TERCEIRA SEÇÃO. Data do julgamento 28.03.2008. DJe 05.08.2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?data=%40DTDE+%3E%3D+20080301+%40DTDE+%3C%3D+20080830&livre=%28%28%28%22HAMILTON+CARVALHIDO%22%29.min.%29+E+%28%22Terceira+Secao%22%29.org.%29+E+%28%22HAMILTON>>

+CARVALHIDO%22%29.min.&processo=12847&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true >. Acesso em 26 mar. 2018.

STJ. REsp 1165216 / SE. Min. Rel. Eliana Calmon. Data do julgamento 02/03/2010. DJe 10/03/2010. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19156418/recurso-especial-resp-1165216-se-2009-0212571-6>>. Acesso em: 27 nov. 2016.

STJ. RMS 13592 / RJ. Min. Rel. Paulo Medina. Data do julgamento 22/10/2002. DJ 02/12/2002 p. 266). Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28%28%28%22PAULO+MEDINA%22%29.min.%29+E+%28%22PAULO+MEDINA%22%29.min.%29+E+%28%22Segunda+Turma%22%29.org.&processo=13592&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> >. Acesso em: 25 mar. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VASCONCELOS, Marco Antonio Sandoval de. **Economia Macro e Micro**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.