



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

LUIZ HENRIQUE GARCIA CHAVES

RA00201402

**DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA “PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE” NO ÂMBITO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS
FISCAIS TRIBUTÁRIOS**

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP
LUIZ HENRIQUE GARCIA CHAVES

**DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA “PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE” NO ÂMBITO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS
FISCAIS TRIBUTÁRIOS**

DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em **Direito Tributário**, sob a orientação da Prof.^a Dra. **Íris Vânia Santos Rosa**.

SÃO PAULO

2019

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

A *prescrição intercorrente administrativa* apresentada neste estudo se baseia na aplicação, por analogia, do artigo 40 da LEF quando um processo administrativo fiscal permanece, por inércia do Fisco, mais de cinco anos sem qualquer movimentação relevante, aguardando decisão de impugnação ou recurso administrativo apresentado pelo Contribuinte.

Mesmo que atos omissivos reiterados do Fisco lesem princípios constitucionais, até o momento inexistente previsão legal específica que vise coibir tais atos. Ademais, uma vez em trâmite o processo administrativo, ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito sob revisão, nos termos do artigo 151, III do CTN.

Porém, na tentativa de corrigir tal ausência legislativa, parte contemporânea da jurisprudência aplica a *prescrição intercorrente* em sede de processo administrativo tributário, diante da salutar necessidade de se romper a inércia da administração, como forma de se garantir o princípio constitucional da razoável duração do processo.

A partir de tais considerações, veremos que, com base no art. 40 da LEF e, invocando o art. 108 do CTN é plenamente cabível a aplicação, por analogia, no âmbito dos processos administrativos tributários sem decisão ou movimentação relevante por mais de cinco anos o instituto da prescrição intercorrente.

PALAVRAS-CHAVES: Prescrição intercorrente, processo administrativo tributário, princípios, analogia, Constituição Federal, Lei das execuções fiscais.

ABSTRACT

The *administrative intercurrent prescription* presented in this study is based on the application, by analogy, of the LEF Article 40 when a tax administrative process remains, by inertia of the tax authorities, for more than five years without any relevant movement, awaiting a decision of the administrative appeal filed by the taxpayer.

Even though tax authorities' repeated omissive acts are detrimental to constitutional principles, there is no specific legal prediction until now that aims to curb such acts. In addition, once the administrative process is proceeding, the requirement of credit under review shall be suspended in accordance with Article 151, III of the CTN.

However, in the attempt to correct this legislative absence, a contemporary part of the jurisprudence applies of the *intercurrent prescription* in the context of administrative tax proceedings, in view of the saluting need to break the inertia of the administration, as a way of guaranteeing the constitutional principle of reasonable duration of process.

From such considerations, we will see that, based on Article 40 of the LEF and, invoking Article 108 of CTN, fully applicable the application, in the context of tax administrative proceedings without decision or relevant movement for more than five years, by analogy, the institute of intercurrent prescription.

KEYWORDS: Intercurrent prescription, tax administrative process, principles, analogy, Federal Constitution, Law of tax foreclosures.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
1. DEFINIÇÃO DE “PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE”, NOS TERMOS DO §4º DO ART. 40 DA LEI Nº 6.830 (“LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS – LEF”).....	08
1.2. Da distinção entre decadência, prescrição, prescrição intercorrente e prescrição intercorrente administrativa e os princípios constitucionais correlatos.....	11
2. DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA “PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE” NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	14
3. APLICAÇÃO, POR ANALOGIA, COM BASE EM PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTÁRIOS, DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	16
3.1. Da aplicação do parágrafo único do art. 173 do CTN C/C §4º, do art. 40 da LEF.....	18
3.2. Aplicação sistemática dos artigos 4º da LICC e 108 do CTN.....	20
4. ALTERNATIVAMENTE, DA HIPÓTESE DE CONSIDERAÇÃO DE DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO DA LONGA DURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	23
5. DOS PREJUÍZOS CAUSADOS AO CONTRIBUINTE EM RAZÃO DA LONGA DURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	27
6. DA RECENTE JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS BRASILEIROS PARA APLICAÇÃO DA “PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE” NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	30
CONCLUSÃO.....	34
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	35

INTRODUÇÃO

Conforme veremos, a *prescrição* é um instituto de direito material com reflexos no direito processual. As leis em vigência visam mitigar as relações sociais, assegurando certeza e segurança à tais relações, punindo atos dolosos ou de negligências prologadas, garantindo que um direito não pode extrapolar de forma indefinida sua previsão, devendo ser exercido no seu prazo legal.

Este trabalho defende que, através de uma construção lógica, a *prescrição intercorrente administrativa* deve ser aplicada, por analogia à Lei de Execuções Fiscais, quando um processo administrativo tributário permanece, por ato omissivo do Fisco, mais de cinco anos sem qualquer movimentação relevante, aguardando decisão de impugnação ou recurso administrativo apresentado pelo Contribuinte.

Tal aplicação se dá com base nas garantias constitucionais do Contribuinte, de modo que seja respeitada a duração razoável do processo, protegendo o princípio da segurança jurídica, o qual se funda na confiabilidade, estabilidade e certeza das relações sociais.

Uma vez estabelecidas tais premissas e diante da salutar e necessária tentativa de se repreender a ausência legislativa deste tema, veremos que a moderna jurisprudência dos tribunais brasileiros entende por aplicar a *prescrição intercorrente administrativa*, por analogia, do § 4º do artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais.

1. DEFINIÇÃO DE “PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE”, NOS TERMOS DO §4º DO ART. 40 DA LEI Nº 6.830 (“LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS – LEF”)

Antes de tratarmos da *prescrição intercorrente administrativa* propriamente dita, importante definir que a *prescrição* é um instituto que visa punir o exercício extemporâneo da pretensão processual, quer seja pela demora no ajuizamento da ação judicial ou pelo decurso de tempo no deslinde do feito, que nesse caso, denominada é *prescrição intercorrente*, caracterizada pelo abandono da causa pelo Fisco-Exequente.

No âmbito do direito tributário, a prescrição é regida pelo *Código Tributário Nacional* (“CTN”), sendo de 5 (cinco) anos o prazo para ajuizamento da execução fiscal, iniciado após a constituição definitiva do crédito tributário, conforme definido pelo art. 174¹. A constituição do crédito ocorre pelo seu lançamento, ficando pendente enquanto não encerrado eventual processo administrativo apresentado visando desconstituí-lo.

Assim, uma vez impugnado administrativamente o lançamento pelo Contribuinte, a constituição do crédito tributário ocorrerá apenas após decisão final de indeferimento e manutenção da autuação fiscal.

A fim de facilitar a compreensão sobre o tema, importante esclarecer que a *prescrição* é um instituto de direito material com reflexos no direito processual. As normas legais em vigência se baseiam no entendimento de que a longa e reiterada inércia do titular que não pratica seus direitos faz presumir sua renúncia tácita. Assim, tais dispositivos visam mitigar as relações sociais, assegurando certeza e segurança à tais relações, punindo atos de negligências prologadas, de forma que a garantia de um direito não pode extrapolar de forma indefinida sua previsão, devendo o titular exercer o seu direito no prazo legal.

¹ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

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

II - pelo protesto judicial;

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

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Nesse sentido, leciona José Fernando Simão²:

...podemos compilar os seguintes fundamentos para a existência da prescrição e da decadência: segurança jurídica, paz social, interesse geral, fim da angústia daquele contra quem o direito é exercido, presunção de renúncia, negligência do titular do direito". Ele conclui que "os fundamentos basilares da prescrição são realmente dois: segurança jurídica e negligência do titular do direito...

Portanto, com base na segurança jurídica para as relações sociais e do equilíbrio de interesses é que se perfilha a necessidade de atribuir um alcance de tempo tanto para o exercício da pretensão de reparação do direito violado, como para o exercício da pretensão executiva.

Por sua vez, a *prescrição intercorrente* é a perda do direito de ação no curso do processo, diante da inércia do Fisco-exequente, que não praticou os atos necessários para manutenção da tramitação do feito, quedando-se inerte por prazo superior ao máximo legal. Neste caso, a contagem da *prescrição intercorrente* se inicia após 1 (um) ano sem que seja encontrado o executado ou quaisquer bens passíveis de penhora, nos termos dos §2º e 4º do art. 40 da LEF³.

² SCHREIBER, A., MIRAGEM, B., GONÇALVES, C., MARQUES, C. L., RODRIGUES, C., GODOY, C. B., OLIVEIRA, M. B. (2018). Direito civil: diálogos entre a doutrina e a jurisprudência. São Paulo: Atlas., p. 110.

³ Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

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

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

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

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

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

A corroborar a assertividade de tal artigo, o Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/15), vigente desde 2015, reforça tal previsão legal em seu art. 921⁴. Ademais, o art. 924⁵ deste Diploma estabelece, como hipótese de extinção da execução, a *prescrição intercorrente*.

Na *prescrição intercorrente*, além do elemento temporal, há também a inércia do Fisco, pois não adotou as providências necessárias ao andamento do processo. Neste sentido, o ilustre ministro **Marco Aurélio Bellizze**, no julgamento do REsp. 1.604.412/SC⁶, decidiu que:

...a prescrição intercorrente é meio de concretização das mesmas finalidades inspiradoras da prescrição tradicional, guarda, portanto, origem e natureza jurídica idênticas, distinguindo-se tão somente pelo momento de sua incidência. Por isso, não basta ao titular do direito subjetivo a dedução de sua pretensão em juízo dentro do prazo prescricional, sendo-lhe exigida a busca efetiva por sua satisfação.

Ante o demonstrado, é possível compreender que a prescrição da pretensão executória inicia em momento diverso da *prescrição intercorrente*, pois a pretensão executória está vinculada ao ajuizamento do feito e a *prescrição intercorrente* ao decurso de prazo na tramitação do feito executivo.

⁴ “Art. 921. Suspende-se a execução:

I - nas hipóteses dos arts. 313 e 315, no que couber;

II - no todo ou em parte, quando recebidos com efeito suspensivo os embargos à execução;

III - quando o executado não possuir bens penhoráveis;

IV - se a alienação dos bens penhorados não se realizar por falta de licitantes e o exequente, em 15 (quinze) dias, não requerer a adjudicação nem indicar outros bens penhoráveis;

V - quando concedido o parcelamento de que trata o art. 916.

§ 1º Na hipótese do inciso III, o juiz suspenderá a execução pelo prazo de 1 (um) ano, durante o qual se suspenderá a prescrição.

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

§ 3º Os autos serão desarquivados para prosseguimento da execução se a qualquer tempo forem encontrados bens penhoráveis.

§ 4º Decorrido o prazo de que trata o § 1º sem manifestação do exequente, começa a correr o prazo de prescrição intercorrente.

§ 5º O juiz, depois de ouvidas as partes, no prazo de 15 (quinze) dias, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição de que trata o § 4º e extinguir o processo.”

⁵ “Art. 924. Extingue-se a execução quando:

I - a petição inicial for indeferida;

II - a obrigação for satisfeita;

III - o executado obtiver, por qualquer outro meio, a extinção total da dívida;

IV - o exequente renunciar ao crédito;

V - ocorrer a prescrição intercorrente.”

⁶ STJ. REsp 1604412/SC, rel. ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 27/6/18, DJe 22/8/18.

Nas duas situações é preciso que exista a prévia intimação do exequente para que seja iniciado o prazo prescricional. No caso da *prescrição intercorrente*, após um ano de suspensão da execução fiscal, inicia-se automaticamente a contagem do prazo de cinco anos para que o Fisco pratique os atos necessários a fim de que o Contribuinte-devedor quite o débito tributário.

Ademais, ressalta-se que tanto a *prescrição* da pretensão executória como a *prescrição intercorrente* têm o mesmo prazo de prescrição, conforme estabelecido pela Súmula 150 do Supremo Tribunal Federal⁷.

1.2. Da distinção entre decadência, prescrição, prescrição intercorrente e prescrição intercorrente administrativa e os princípios constitucionais correlatos

Neste tema, após apresentar a definição da *prescrição* e da *prescrição intercorrente*, vale mencionar o posicionamento doutrinário de **Marco Auréio Greco**⁸:

*Quando os atos qualificados pelo ordenamento, aos quais está conectada a fixação de prazo, corresponderem a atos de exercício de potestades diretas ou indiretas (direitos potestativos), o prazo respectivo corresponde ao que a doutrina e jurisprudência conhecem por **decadência**. Por outro lado, se o ato em consideração corresponde ao exercício do direito público subjetivo de ação, o prazo respectivo será de **prescrição**. Todos estes prazos têm em comum a circunstância de, uma vez esgotados, deflagrarem consequência onerosa, para o responsável... Porém, além de o ordenamento jurídico estabelecer prazos para a realização de atos, ele conhece também a figura de prazos para a conclusão de procedimento. Vale dizer, há normas em direito que, ao invés de fixarem prazos para a simples realização de um ato, leva em conta, para esse fim, conclusão de todo um procedimento, entendido como um conjunto encadeado de atos voltados a um fim único e aglutinado de forma congruente. [...] Em todas estas hipóteses o modelo teórico é sempre semelhante, qual seja o de o ordenamento positivo assegurar a alguém a realização de atos que formam um procedimento como necessário à obtenção de um determinado resultado jurídico. Para esse conjunto de atos, o ordenamento estabelece um prazo, findo o qual deflagra-se um efeito jurídico que pode afetar o direito em si. Este tipo de prazo juridicamente determinado não é tecnicamente nem decadência (pois não há propriamente um direito potestativo a ser exercido), nem de prescrição, pois não se trata de iniciar o processo judicial.*

⁷ Súmula 150, do Supremo Tribunal Federal: “Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação.”

⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado - Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto Ulhôa Canto*. Forense, 1988, págs. 502 e segs.

Do trecho em destaque, conclui-se que a *decadência* se opera a partir do momento da ocorrência do fato gerador, na subsunção de fato no mundo real à norma tributária, até o momento em que é realizado o lançamento. Após, inicia-se prazo para interposição de impugnação administrativa que objetivará extinguir o referido lançamento através da revisão administrativa.

Assim, a *decadência* atinge o crédito tributário não constituído no prazo de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173 do CTN⁹, da seguinte forma:

- i) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- ii) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; e
- iii) da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Tem-se que a *prescrição* não se confunde com a *decadência*, pois a primeira se aplica tão somente à cobrança judicial do crédito tributário, ao passo que a segunda cuida do momento anterior, relativo à sua constituição definitiva.

Já a *prescrição intercorrente*, conforme descrito anteriormente, consiste na extinção de uma execução fiscal, em decorrência da inércia do Fisco durante um prazo superior à cinco anos, contados um ano após citado e não localizado o executado ou de bens passíveis de penhora, nos termos do artigo 40 da LEF¹⁰.

Assim, através de uma construção lógica, a ora apresentada *prescrição intercorrente administrativa* consiste na aplicação, por analogia, do mencionado artigo da LEF,

⁹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

"Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

¹⁰ Idem cit. 03

quando um processo administrativo tributário fica, por culpa do Fisco, mais de cinco anos sem qualquer movimentação relevante, aguardando decisão de impugnação ou recurso administrativo apresentado pelo Contribuinte.

Desta forma, fica claro que tais institutos não se confundem, sendo que todos devem ser observados para a preservação da garantia constitucional da razoável duração do processo, bem como para garantir a efetividade do princípio da segurança jurídica.

Desta forma, não há dúvidas que o Fisco, em qualquer esfera ou instância, é obrigado a respeitar o princípio constitucional da razoável duração do processo para a constituição de todo e qualquer crédito tributário ou a conclusão de processo administrativo sob sua jurisdição. Uma vez ferido tal princípio, está configurado a ocorrência de um dos institutos acima descritos, a depender da fase em que se encontra tal crédito tributário.

Cumprir mencionar que, na seara administrativa, o Ente Julgador e o Fisco se confundem, isso porque o crédito tributário tem como sujeito ativo a Fazenda Pública (municipal, estadual ou federal), que é a responsável por julgar tal processo administrativo fiscal.

Se o Fisco se incumbe de julgar, administrativamente, a existência e a legalidade do crédito tributário, cabe a ele cumprir os preceitos legais a fim de garantir que o Contribuinte não seja colocado em desvantagem e insegurança quanto à constituição definitiva do crédito.

Mesmo diante da preeminência do interesse público, as garantias constitucionais do Contribuinte devem ser respeitadas, de modo que, permitir ao Fisco a condução do processo administrativo sem observância de uma duração *razoável do processo*, lesa o princípio da *segurança jurídica*, o qual opera com base na *confiabilidade, estabilidade e certeza*.

Assim, não é admissível que o Fisco tenha o poder de apreciar seus próprios créditos sem cumprir prazos razoáveis para sua conclusão, sujeitando o Contribuinte ao seu arbítrio, ferindo diretamente a Carta Magna e as normas federais que regem o assunto (Lei das Execuções Fiscais e Código Tributário Nacional).

2. DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Em que pese a lesão à princípios constitucionais quando da inércia do Fisco para a cobrança de créditos tributários, inexistente previsão legal específica que coíba tais atos omissivos.

Quanto interposto recurso administrativo buscando desconstituir uma autuação fiscal, ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito em discussão, nos termos do que dispõe o artigo 151, III do CTN¹¹. Tal suspensão, decorrente desse mandamento legal, remanesce até o encerramento definitivo da instância administrativa.

A esse respeito, importante mencionar a doutrina de **Hugo De Brito Machado**¹²:

As impugnações e recursos impedem a exigibilidade do crédito tributário. '... melhor seria dizer que as reclamações e os recursos impedem que o crédito se torne exigível, pois, na verdade, exigível ainda não é ele no momento da interposição ... pois só com a constituição definitiva o crédito se torna exigível.

Como já foi dito, o art. 174 do CTN¹³ estabelece que prescreve em 5 (cinco) anos o prazo para o ajuizamento da ação de cobrança do crédito tributário, e que, em havendo impugnação administrativa ao lançamento, entre a data da constituição definitiva e a data da intimação da decisão final do processo administrativo fiscal, tal prazo ficará suspenso, nos termos do art. 151, III do CTN¹⁴.

¹¹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

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

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

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

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 31ª edição, Malheiros, 2010, p. 205.

¹³ Idem cit. 01

¹⁴ Idem cit. 11

Ou seja, antes de concluir a apreciação de eventual recurso administrativo, tal crédito tributário não pode ser inscrito em dívida ativa ou ser cobrado judicialmente em face do Contribuinte.

Assim, a pendência de recurso administrativo em que se discute o próprio lançamento, fulmina a pretensão executória, vez que a constituição definitiva do crédito tributário, o qual depende do esgotamento das instâncias administrativas, é essencial para a inscrição na dívida ativa, onde inicia o correspondente prazo prescricional para cobrança judicial dos respectivos créditos.

Portanto, somente a partir da notificação da decisão definitiva do recurso administrativo inicia-se a contagem do prazo prescricional, sendo assim afastada a incidência de eventual *prescrição intercorrente* no curso do processo administrativo fiscal, diante da ausência de previsão normativa específica.

Valendo-se de tal premissa, importante destacar que não existe qualquer legislação, seja no âmbito municipal, estadual ou federal, que estabeleça prazo para a conclusão definitiva de processo administrativo tributário.

Desse modo, a *prescrição intercorrente*, em sede de processo administrativo fiscal, não encontra respaldo legal diante do que estabelece o Código Tributário Nacional, eis que a exigibilidade do crédito tributário, como visto acima, fica suspensa, desde a impugnação do Contribuinte autuado até sua conclusão definitiva.

E ainda, em relação à aplicação, por analogia, do § 4º do artigo 40 da LEF¹⁵ ao processo administrativo, parte conservadora da doutrina e da jurisprudência afasta sua aplicação, sob o fundamento de que tal dispositivo apenas regula o procedimento para declarar-se a prescrição contra a Fazenda Pública quando não localizado o executado ou bens para serem penhorados, no âmbito do processo judicial.

Entretanto, como veremos adiante, parte contemporânea da doutrina e da jurisprudência entendem pela aplicação da *prescrição intercorrente* em sede de processo

¹⁵ Idem cit. 03

administrativo tributário, diante da salutar necessidade de se romper a inércia da administração, como forma de se garantir o princípio constitucional da razoável duração do processo, inclusive o administrativo, conforme dito anteriormente.

3. APLICAÇÃO, POR ANALOGIA, COM BASE EM PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTÁRIOS, DA *PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE* NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Inicia-se a fundamentação da aplicação, por analogia, da *prescrição intercorrente* no processo administrativo tributário com base nos artigos 5º, inciso LXXVIII¹⁶ e 37¹⁷ da Constituição Federal. Tais artigos garantem, tanto no âmbito judicial como administrativo, um direito constitucional que garante ao Contribuinte o direito a “duração razoável do processo e os meios que garantam sua celeridade”.

Conforme já destacado em capítulos anteriores, o legislador, obediente a tais diretrizes constitucionais, introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o art. 40, § 4º da LEF¹⁸, estabelecendo assim uma limitação temporal à inércia do Fisco, prática esta que pode culminar na indefinição eterna do termo final do processo.

E também, subordinado à tal racionalidade constitucional de repúdio à inércia do Poder Público (tanto que recepcionado pela Constituição Federal de 1988), o Código Tributário Nacional, em seu art. 156, inc. V¹⁹, estabelece a prescrição e a decadência como hipóteses de extinção do crédito tributário.

¹⁶ LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (...)

¹⁷ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”

¹⁸ Idem cit. 03

¹⁹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

Nessa seara, imperiosa a observância da hierarquia normativa pelo Poder Judiciário, assegurando-se aos Contribuintes a aplicação das garantias legais estabelecidas pela Carta Magna, ainda que omissa a legislação local. Na omissão, como ocorre na hipótese em análise, é cabível a aplicação de outros dispositivos por analogia ou, ainda, invocar a jurisprudência e a doutrina como fontes subsidiárias do direito, tal como versa o art. 108, do CTN²⁰.

Desta forma, sendo o Contribuinte obrigado a observar os prazos legais no âmbito do processo administrativo, o Fisco também é obrigado a reger seus atos em prazos razoáveis, conforme determina a Constituição Federal.

Outrossim, muito embora o artigo 151, inc. III do CTN²¹, preveja a suspensão da exigibilidade dos débitos tributários no curso do processo administrativo, os dispositivos supra mencionados asseguram que se impeça a existência de cobranças administrativas eternas e imprescritíveis, impondo um limite temporal ao manejo do crédito por parte das Fazendas Públicas, nas hipóteses em que estas permanecem inertes.

Estabelecidas as premissas legais, permite-se reconhecer a aplicação da *prescrição intercorrente*, prevista no art. 40, § 4º, da LEF²², no âmbito do processo tributário administrativo.

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)

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

²⁰ **Art. 108. Na ausência de disposição expressa**, a autoridade competente para **aplicar** a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

²¹ Idem cit. 11

²² Idem cit. 03

Ressalte-se que a aplicação da *prescrição intercorrente* nessa hipótese se refere ao prazo para a duração do processo administrativo. Assim, comprovada a transgressão dos direitos constitucionais insculpidos nos já mencionados artigos 5º, LXXVIII²³, e 37²⁴, ambos da Constituição Federal, configurando a ocorrência da prescrição intercorrente nos autos de um processo administrativo há, por consequência, a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inc. V, do CTN.

Importante destacar que a existência de movimentações meramente protelatórias ao longo de um processo administrativo não deve interromper ou suspender tal prazo prescricional, uma vez que não são essenciais para a conclusão do processo administrativo e não dispõe sobre o objeto da discussão de mérito.

Ainda, como dito, no âmbito do processo administrativo, a pessoa do julgador e a pessoa do credor se confundem, vez que o crédito tributário tem como sujeito ativo a Fazenda Pública, responsável por julgar os processos administrativos fiscais.

Assim, reitera-se que não é plausível que o Ente Tributante julgue os créditos tributários em seu favor sem garantir prazos razoáveis para sua conclusão, sujeitando o Contribuinte ao seu arbítrio, ferindo diretamente a Carta Magna (princípios da moralidade, eficiência, segurança jurídica e razoabilidade) e as normas federais que regem o assunto (Lei das Execuções Fiscais e Código Tributário Nacional).

3.1. Da aplicação do parágrafo único do art. 173 do CTN C/C §4º, do art. 40 da LEF

Importante mencionar que o art. 173 do CTN²⁵ prevê o prazo de *decadência* do crédito tributário não constituído.

Destaca-se que nesse ponto não há qualquer divergência, uma vez que o instituto da *decadência* é normatizado pelo CTN e recepcionado pela doutrina e pela jurisprudência.

²³ Idem cit. 16

²⁴ Idem cit. 17

²⁵ Idem cit. 09

Como dito, o art. 40, § 4º, da LEF²⁶ estabelece, ainda que no âmbito do processo executivo, a limitação à prática fazendária que culmine na indefinição temporal eterna do termo final do processo.

Invocando, novamente, o 40, §4º da LEF²⁷, citado anteriormente, o presente dispositivo legal deve ser interpretado de forma sistemática, dado que, pretendeu o legislador conferir limites razoáveis para que o Ente Estatal conduza o ato expropriatório.

Nessa linha, o doutrinador **Marco Aurélio Greco**²⁸ esclarece a necessidade de serem impostos limites temporais para a conclusão do processo administrativo, dado que a inexistência de termo para tal ato culmina em três graves consequências aos administrados:

- a) neutralização de toda sistemática de prazos, pois estes pouco significariam, especialmente o da prescrição, se o processo administrativo pudesse demorar quinze ou vinte anos, ou mesmo indefinidamente;*
- b) deixar a critério do credor (Fisco) a definição do momento em que tem início o prazo prescricional que correria contra ele próprio; e*
- c) a perenização das pendências, pois o contribuinte a rigor não saberia durante quanto tempo ainda poder-lhe-ia ser exigido um tributo relativamente a um fato gerador ocorrido no passado, o que atinge o princípio da segurança das relações jurídicas (...)*

Da análise conjunta dos dispositivos já destacados, permite-se concluir, nas palavras de **Hugo De Brito Machado Segundo**²⁹, que da mesma forma que:

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

²⁶ Idem cit. 03

²⁷ Idem cit. 03

²⁸ Idem cit. 08

²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Administrativo Tributário. 5ª Ed. Atlas: 2010, p. 182/183 **apud** PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª Ed. Livraria do Advogado: 2014, p. 1.315.

Assim, é perfeitamente aplicável a *prescrição intercorrente* mesmo quando o Fisco alegue que, em razão do grande volume de processos a julgar, o prazo razoável não pode ser cumprido, ou que não há previsão legal regulando tal forma de prescrição.

Nesse mesmo sentido, importante apresentar o decidido no REsp 855.525/RS³⁰, cuja ementa segue transcrita:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. **FEITO PARALISADO HÁ MAIS DE 5 ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO.** ART. 219, § 5º, DO CPC (REDAÇÃO DA LEI Nº 11.280/2006). DIREITO SUPERVENIENTE E INTERTEMPORAL.*

Ainda, o professor **Walmir Luiz Becker**³¹, com base no princípio da moralidade administrativa, entende que:

Seria contrário ao princípio constitucional da moralidade administrativa, consagrado no art. 37 da Constituição Federal de 1988, admitir-se que a administração tributária, em face de um processo administrativo fiscal, pudesse ficar inerte pelo tempo que bem entendesse, sem maiores cuidados quanto à movimentação deste, no pressuposto de que não estaria sujeita à decadência ou prescrição, enquanto não proferida a decisão final do julgador administrativo.

Portanto, ante tais fundamentos, verifica-se plenamente aplicável o instituto da *prescrição intercorrente* no âmbito do processo administrativo fiscal, a fim de extinguir o crédito tributário objeto de tal processo.

3.2. Aplicação sistemática dos artigos 4º da LICC e 108 do CTN

Em que pese algumas decisões monocráticas reconheçam, em sua fundamentação, a necessidade de garantir a vigência do princípio constitucional da duração razoável do processo, essas mesmas decisões rejeitam o pedido de reconhecimento da *prescrição intercorrente* em âmbito administrativo em razão ausência de expressa previsão legal.

³⁰ STJ, REsp 855.525/RS. 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, v.u., DJ de 18.12.2006.

³¹ BECKER, Walmir Luiz. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Fiscal. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=../index.php?PID=97698>. Acesso em 15 set. 2019.

Ou seja, mesmo diante de situações de extrema morosidade do Fisco, o Judiciário segue adotando exclusivamente a interpretação gramatical e restritiva da norma, decidindo por afastar a devida interpretação do § 4º, do artigo 40 da LEF³², sem dar tratamento aos casos concretos sob a ótica dos artigos 108, a, do CTN³³ e dos artigos 5º, LXXVIII³⁴ e 37³⁵ da CF.

Porém, casos que não possuem expressa previsão legal - tal como a tese ora apresentada - devem ser interpretados pelo Poder Judiciário de forma sistemática, teleológica e analógica de todos os fatos e preceitos legais invocados pelo Contribuinte.

Assim, a despeito da inexistência de norma expressa versando sobre o instituto da *prescrição intercorrente administrativa*, há que se considerar, para fins de aplicação das normas incidentes sobre casos concretos, em especial aquelas que dispõe sobre moralidade administrativa e duração razoável do processo, os seguintes aspectos exclusivamente fáticos:

- i. Os Entes Tributantes possuem autonomia legislativa. Considerando o elevado número de municípios no país, bem como a crescente demanda por recursos financeiros, é bastante comum o desrespeito às normas gerais e princípios de direito, em especial de direito tributário, na elaboração e aplicação das leis pelos diversos entes executivos.
- ii. Inexiste, no âmbito do contencioso administrativo, especialmente municipal, órgãos de fiscalização, controle e transparência como ocorre com o Poder Judiciário, submetido à supervisão do *Conselho Nacional de Justiça* (CNJ).

Considerando o contexto exposto, há que se reconhecer serem reduzidos os incentivos³⁶ para que os agentes públicos criem normas que os submetam a maior controle e pressão por celeridade.

³² Idem cit. 03

³³ Idem cit. 20

³⁴ Idem cit. 16

³⁵ Idem cit. 17

³⁶ Conforme POSNER, Richard (Economic Analysis of Law, Aspen Law & Business, 1998. 5a ed., p. 4): “O conceito do indivíduo como agente racional que busca a maximização de seu próprio interesse implica que as

Por sua vez, a autonomia, constitucionalmente prevista na organização político-administrativa do país, dificulta a positivação, em âmbito nacional, de normas que regulem os processos administrativos de cada Ente autônomo.

Portanto, a matéria posta neste estudo demanda a busca, pelo Poder Judiciário, da finalidade das normas e preceitos constitucionais (arts. 5º, LXXVIII³⁷ e 37³⁸ da CF) que estabelecem a obrigatoriedade da duração razoável do processo, concentrando-se, de forma teleológica, no resultado colimado pela lei.

Por sua vez, a interpretação sistêmica ou lógico-sistemática³⁹ é necessária para complementar a análise da presente matéria, pois evidencia que o bem da vida pretendido subsume-se aos preceitos estabelecidos nos citados artigos 5º, inciso LXXVIII⁴⁰ e 37⁴¹, ambos da Constituição Federal⁴², além de versar sobre instituto previsto expressamente na norma processual geral⁴³. Portanto, sob tal contexto, o comando do art. 40, §4º da LEF⁴⁴ mostra-se aplicável, por analogia, também aos processos administrativos.

Nessa seara, destaca-se a conceituação do instituto da analogia como aquele que *“realça a igualdade jurídica, ao dispor que situações análogas mereçam tratamentos idênticos”*⁴⁵. Neste sentido, o STF já decidiu:

peças respondem a incentivos – considerando tal premissa, se o indivíduo puder alterar seu ambiente de tal forma que seja possível aumentar suas satisfações, ele o fará.” (tradução livre).

³⁷ Idem cit. 16

³⁸ Idem cit. 17

³⁹ V. CATÃO, Marcos André Vinas. *O Método Sistemático. Temas de Interpretação do Direito Tributário*. TORRES, Ricardo Lobo (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 224.

⁴⁰ Idem cit. 16

⁴¹ Idem cit. 17

⁴³ Art. 921. (...)

§ 4º Decorrido o prazo de que trata o § 1º sem manifestação do exequente, começa a correr o prazo de prescrição intercorrente.

⁴⁴ Idem cit. 03

⁴⁵ FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. 4. Ed. São Paulo: RT, 2007, p. 561

*EMENTA: Havendo regra concessiva da correção monetária para o cargo em que o fisco devolve ao contribuinte a quantia que este depositou para garantir as instâncias administrativa e judicial, **justo é que tal norma seja invocada, por analogia (CTN 108, I)**, para o fim de se conceder a correção monetária quando o fisco devolve o indébito de natureza tributária.⁴⁶*

Portanto, há clara semelhança entre a hipótese prevista no artigo § 4º, do artigo 40 da LEF⁴⁷, e a hipótese sob estudo (processo administrativo pendente de decisão há mais de cinco anos), pois o reconhecimento da *prescrição intercorrente* garante a justiça no tratamento dos litigantes em processos administrativos e judiciais, assegurando a equidade⁴⁸ no tratamento das partes.

4. ALTERNATIVAMENTE, DA HIPÓTESE DE CONSIDERAÇÃO DE DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO DA LONGA DURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO⁴⁹

Alternativamente à aplicação da *prescrição intercorrente*, parte minoritária da jurisprudência entende que, em caso inércia do Fisco durante a tramitação do processo administrativo, não há que se falar em *prescrição*, mas sim em *decadência*, vez que o crédito tributário ainda não foi constituído.

Tais decisões entendem que a *prescrição* não pode ser relativizada pelo emprego de analogia, já que deve imperar o previsto no caput do art. 174 do CTN⁵⁰, pois se refere expressamente à ação de execução fiscal.

Por sua vez, a *decadência* se refere a um direito que se extingue antes mesmo de ser exigível judicialmente. Seguindo tal lógica, configurar-se-ia nesse cenário a *decadência*

⁴⁶ STF. RE 81.412/SP, 1ª T., rel. Min. Antonio Neder, j.12-02-1980

⁴⁷ Idem cit. 03

⁴⁸ Com base no art. 108, IV, do CTN - Idem cit. 19

⁴⁹ Capítulo baseado no Voto Divergente do Des. Mônica Serrano: TJSP. APELAÇÃO CÍVEL 1003870-60.2018.8.26.0566, Relator: Des. Mônica Serrano. Sessão de Julgamento: 06/06/2019. Publicado em: 11/07/2019.

⁵⁰ Idem cit. 1

intercorrente, sendo uma modalidade de *decadência* e que, tal como ocorre no caso da *prescrição*, se consuma pela inércia do Fisco no decurso de tempo no deslinde de um processo administrativo.

Aprofundando, a *prescrição intercorrente* tem, assim como na sua espécie ordinária, a consequência de extinguir a pretensão processual. Tal instituto só pode surgir após o ajuizamento da demanda, pois nasce da interrupção da *prescrição* originada com a pretensão.

Uma vez interrompida a *prescrição*, é dado início ao prazo de igual duração para o exercício pleno da faculdade processual⁵¹. Ainda que não exista previsão legal acerca das hipóteses de suspensão e interrupção da *prescrição intercorrente administrativa* tributária, a jurisprudência tem adotado o posicionamento de que apenas o decurso *in albis* do prazo, sem manifestação do Fisco (inclusive movimentações inúteis ou protelatórias) é capaz de configurar a *prescrição intercorrente*. Isso se deve à conhecida vagarosidade dos mecanismos da Justiça, fato que amplia o princípio da duração razoável do processo.

Desta forma, infere-se que a *decadência*, tal como a *prescrição intercorrente*, visa extinguir pretensões que, após ajuizadas, perdurem indefinidamente por culpa da ineficiência do Fisco. Portanto, a *decadência* deve ter o mesmo objetivo, qual seja, impedir que o Fisco, que é o titular do direito, não exceda o prazo que tem para exercê-lo.

Nesse mesmo sentido, deve-se reconhecer a existência da *decadência* na intercorrência do processo administrativo tributário quando transcorridos mais de cinco anos de injustificada inércia do Fisco, contados a partir do momento que o Ente teria a responsabilidade de impulsionar o andamento do feito, após a interposição de impugnação ou recurso voluntário pelo Contribuinte.

Importante mencionar que, nos casos de processos administrativos, há maior gravidade do que aquela observada nos feitos executivos, pois, como dito, a autoridade fiscal é, ao mesmo tempo, parte e julgadora daquele processo.

⁵¹ No que tange à interpretação do art. 40 da Lei nº 6.830/80, confira-se o precedente estabelecido no julgamento do STJ. REsp 1.340.553/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques. Publicado em: 16/10/2018.

A fim de facilitar o entendimento deste ponto, observa-se o disposto na Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça (STJ): “*proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.*”. Tal Súmula cria um óbice para o reconhecimento da *prescrição* quando fundada na morosidade do Sistema Judiciário, pois uma vez praticados os atos necessários para exigir o crédito tributário, o Ente exequente não pode ser prejudicado pela ineficiência do Judiciário, ainda que o abandono da causa, pelo exequente, por mais de cinco anos seja causa para declaração da *prescrição intercorrente*.

Porém, na seara administrativa, o Contribuinte está totalmente sujeito ao bel-prazer da Fazenda Pública, a qual tem o poder-dever de defender a constituição do crédito tributário, dar o regular andamento ao feito e proferir decisão final de mérito. Ou seja, neste âmbito, não há parte isenta que integre a regular relação processual, podendo ocorrer um desequilíbrio próximo a suspeição.

Por óbvio que a administração pública deve observar todos os princípios legais na prática de seus atos, não podendo se presumir má-fé, já que o cumprimento de seus deveres e a prática de seus direitos devem se regidos pela razoabilidade, proibindo-se os abusos.

E é neste momento que deve ser identificada eventual arbitrariedade praticada pelo Fisco na tramitação do processo administrativo. Ora, ainda que existam movimentações processuais após o protocolo do recurso voluntário, a inércia de Ente para prolação de decisão definitiva não pode se prolongar por mais de cinco anos ou então será configurado ato desidioso do Fisco, que é o titular do poder-dever de lhe dar o razoável andamento ao feito administrativo.

Como acertadamente garante o art. 5º, inc. LXXVIII⁵² da Carta Magna Brasileira, “*no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*”. Ademais, é papel da administração pública respeitar os princípios intrínsecos de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, como prevê o art. 37 da CF⁵³, sob pena de serem declarados ilegais os

⁵² Idem cit. 16

⁵³ Idem cit. 17

atos administrativos atentatórios aos mesmos. E, ainda, são plenamente aplicáveis a analogia e os princípios gerais de direito público e tributário quando da ausência de normas específicas, com base no art. 108 do CTN⁵⁴.

Noutro giro, destaca-se que as legislações brasileiras (municipais, estaduais e federais) que regem os processos administrativos tributários sempre delimitam prazos para o Contribuinte apresentar suas manifestações ou recursos, sem, contudo, estabelecer um prazo para sua apreciação final definitiva. Portanto, absurdo se aceitar que o Contribuinte tenha que cumprir prazos bem regulados, enquanto o Fisco não está submetido a qualquer prazo legal. Por essa razão se faz necessário o uso da analogia.

A demora para conclusão de um processo administrativo com o consequente atraso na constituição definitiva do crédito tributário fere os princípios da moralidade e eficiência administrativas, bem como arrefece a garantia constitucional da duração razoável do processo.

Vale mencionar também o entendimento de **Leandro Paulsen**⁵⁵ ao examinar o art. 4º do Decreto nº 70.235/1972⁵⁶, norma relativa ao processo administrativo fiscal em âmbito federal:

Os Tribunais e os Conselhos de Contribuintes, ao rejeitarem a possibilidade de perempção no que diz respeito à conclusão do processo administrativo fiscal referem-se, normalmente, ao descabimento da contagem de “prazo prescricional” no curso do processo administrativo, sob o fundamento de que estaria suspensa a exigibilidade do crédito tributário, e que, por isso, não teria como ter início o prazo, dado que a Fazenda Pública estaria impedida de acionar o contribuinte para a cobrança judicial, além do que o art. 174 do CTN estabelece como termo “a quo” do prazo prescricional a constituição definitiva do crédito tributário, o que só ocorre com a decisão final do processo administrativo. Há precedentes judiciais e administrativos, contudo, admitindo a ocorrência de tal “prescrição intercorrente administrativa”, sob o fundamento de que, havendo paralisação do curso do processo por culpa exclusiva do credor (que no processo administrativo está também na posição de julgador, moroso), não há fundamento para se deixar de aplicar a regra do CTN. Na hipótese de se admitir, o prazo de oito dias estabelecido para a prática dos diversos atos processuais, raramente cumprido devido ao acúmulo de serviço, teria relevância para o estabelecimento do termo inicial do prazo da “prescrição intercorrente”, que decorre da inércia da administração, que, neste caso, passaria a existir em face do descumprimento do prazo.

⁵⁴ Idem cit. 20

⁵⁵ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 19.

⁵⁶ Art. 4º Salvo disposição em contrário, o servidor executará os atos processuais no prazo de oito dias.

E ainda:

Há fatores que contribuem para a maior demora na tramitação do processo, na via judicial e administrativa, como a complexidade da causa, a conduta das partes, a falta de estrutura do Poder Judiciário ou da Administração e a direção ineficiente do processo. Em algumas leis há previsão de prazos específicos para a tramitação do processo administrativo tributário, tais como os arts. 49 e 59, § 1º, da Lei nº 9.784/99 (aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal), art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 10.833/03 e art. 24 da Lei nº 11.457/07. (...) Em que pese parte da doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores rejeitarem a ocorrência de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, em decorrência dos princípios da eficiência (art. 37, caput, da CF/88), da segurança jurídica (art. 5º, caput e XXXVI), do impulso oficial e em razão do direito fundamental à razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da CF/88, com redação dada pela Emenda nº 45/2004), não resta afastada a possibilidade de análise judicial de sua ocorrência, caso a caso, sopesando os critérios consagrados pela Corte europeia de Direitos Humanos. A interpretação na aplicação do Direito Processual e do Direito Tributário está sujeita à observância dos valores constitucionais e das escolhas político-jurídicas do constituinte, não podendo o princípio da celeridade na tramitação dos feitos deixar de possuir incidência efetiva nos processos administrativos fiscais, à míngua de disciplina exauriente por lei complementar desta matéria. A partir do protocolo de petições, defesas ou recursos, a conclusão indevida por mais de cinco anos em cada fase decisória acarretará a prescrição intercorrente do processo administrativo tributário, com extinção do crédito que constitua seu objeto, sem prejuízo de outras consequências decorrentes da mora.^{57 58}

Uma vez expostas as hipóteses para extinção do crédito tributário em razão da morosidade da tramitação dos processos administrativos, veremos os prejuízos causados ao Contribuinte acarretados pela vagarosidade do Fisco.

5. DOS PREJUÍZOS CAUSADOS AO CONTRIBUINTE EM RAZÃO DA LONGA DURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Em que pese o art. 151, III, do CTN⁵⁹, determinar que o recurso, apresentado em sede de processo administrativo, suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o trâmite *ad aeternum* do referido processo traz prejuízos tanto ao Contribuinte como para o Fisco.

⁵⁷ SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito à razoável duração do processo administrativo tributário e a prescrição intercorrente. IN: *Curso Modular de Direito Constitucional*. Org. Tadaaqui Hirose e João Pedro Gebran Neto. São Paulo: Conceito Editorial, 2010. pp. 549-576.

⁵⁸ É de se frisar a disciplina do art. 24 da Lei nº 11.457/07, cujo prazo mencionado foi em muito superado no caso em escopo: “É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

⁵⁹ Idem cit. 11

Tal demora prejudica ambas as partes, uma vez que o Fisco poderia (e deveria) agilizar eventual ação cobrança de seus créditos, enquanto o Contribuinte espera quitar ou extinguir tal pendência fiscal. A ineficácia do órgão julgador administrativo atinge especialmente os Contribuintes obrigados a tornar públicas suas contas e contabilizar os valores como contingências ou pendências (*p. ex.: empresa de capital aberto, sujeita a auditorias internas e independentes, além de normas de compliance fiscal*).

Desta forma, a partir do momento em que se leva mais de 5 (cinco) anos para o julgamento de um recurso administrativo, estendendo-se indefinidamente o processo administrativo, torna-se cada vez mais difícil e custoso ao Contribuinte dimensionar o estoque de contingência e o controle e registro contábil do passivo, inclusive, para fins de provisionamento, bem como os custos relacionados à guarda de documentos.

Nesse ponto, em princípio, destacam-se três dispositivos legais que tratam do prazo de guarda de documentos, tanto para a área comercial quanto para a fiscal.

O art. 195 do CTN⁶⁰, em seu parágrafo único, determina que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a *prescrição* dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Ou seja, por esse dispositivo, o prazo de guarda de documentos segue o prazo de *prescrição* dos tributos.

O art. 37 da Lei nº 9.430 de 1996⁶¹, dispõe que os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a *decadência* do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

⁶⁰ Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

⁶¹ Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Por sua vez, o art. 4º do Decreto-Lei nº 486 de 1969⁶², estipula que o Contribuinte é obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se referiram atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Portanto, resta claro que o prazo de guarda de documentos é o prazo para *decadência e prescrição* do tributo. Assim, considerando que o art. 151, III, do CTN⁶³ suspende a exigibilidade do crédito e que a tramitação do processo administrativo não permite a fluência do prazo decadencial ou prescricional, o Contribuinte está compelido a guardar *ad aeternum* toda a documentação referente ao processo administrativo em curso.

Ademais da guarda de documentos acima destacada, o Contribuinte está compelido a, pelo mesmo período, manter a provisão e a contingência fiscal relativa ao suposto débito tributário ainda em discussão na via administrativa.

Além dos danos acima destacados, como o contingenciamento de recursos e a guarda de documentos escriturais, esvoaça ainda a própria segurança jurídica como parte importante dessa relação, ao passo que, embora fortuitamente suspensa a exigibilidade do crédito tributário, o Contribuinte está igualmente exposto ao risco de incidência de juros de mora e correção monetária no período que o referido processo administrativo não é concluído, de forma que é impossível prever quando ou quanto terá de desembolsar em caso de eventual improcedência administrativa.

Assim, deve ser considerado imoral todo e qualquer ato ilícito ou omissivo que desampara o suposto devedor. Ou seja, mesmo que o Fisco esteja correto em sua cobrança, não deve procrastinar seu julgamento, principalmente no âmbito em que detém plenos poderes de apreciação e cobrança.

⁶² Art 4º O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

⁶³ Idem cit. 11

Como paradigma, destaca-se que o Código Civil Brasileiro estabelece limites para a ação do credor, punindo aquele que, por qualquer meio, se recusar a receber ou obstar o cumprimento da obrigação. Tal reciprocidade também deve ser mantida na relação entre o Contribuinte e o Fisco, observando-se os mesmos limites em sua essência, a fim de cotejar ao suposto devedor a segurança razoável para a eventual quitação da seu débito, não o sujeitando à *via crucis* de um procedimento eterno apenas porque, hipoteticamente, inexistia uma norma que regule especificamente o prazo para se decidir um recurso administrativo. Fruto daí revela-se a figura do abuso de direito: “*Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes*” (art. 187 do Código Civil⁶⁴).

6. DA RECENTE JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS BRASILEIROS PARA APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conforme destacado ao longo deste estudo, em que pese a lesão à princípios constitucionais quando da inércia do Fisco para a cobrança de créditos tributários, inexistia, até o momento, previsão legal específica que coíba atos omissivos reiterados da Autoridade Fiscal.

Entretanto, na acertada tentativa na emendar tal ausência legislativa, parte contemporânea da jurisprudência ratifica aplicação da *prescrição intercorrente* no âmbito do processo administrativo tributário, diante da salutar necessidade de se romper a inércia da administração, como forma de se garantir o princípio constitucional da razoável duração do processo.

Assim, a jurisprudência recente de alguns tribunais brasileiros vem reconhecendo a *prescrição ou decadência intercorrente* nesta seara. Destaca-se nesse sentido, da 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, já as seguintes decisões:

DIREITO TRIBUTÁRIO – IMPUGNAÇÃO – DECADÊNCIA – O Estado tem cinco anos para constituir definitivamente o crédito tributário, o que equivale a dizer que, no prazo de cinco anos, deve julgar a impugnação havida, pena

⁶⁴ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

de decadência. Apelação provida. (Apelação Cível 59603816-6, Relator Dês. Romeu Elias de Souza)

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO-ARTIGO 151, III, CTN – Durante a reclamação ou recurso administrativo, está suspensa a exigibilidade do crédito administrativo, não correndo prescrição – Entretanto, quando se está diante de incomum inércia, com a paralisação incompreensível do procedimento durante sete anos, sob pena de se aceitar a própria imprescritibilidade, não há como deixar de reconhecer a prescrição. (Ap. 597200054, Rel. Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa)

Desta forma, com fundamento no §4º do art. 40 da LEF⁶⁵ e invocando, novamente, o art. 108 do CTN⁶⁶, cabível a aplicação, aos processos administrativos sem decisão ou movimentação relevante por mais de cinco anos, por analogia, a seguinte jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INÉRCIA DA EXEQUENTE POR MAIS DE CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DIVERSA DA PREVISTA NO ART. 40, DA LEF. Ocorrência. Agravado regimental não provido.

1. "É cabível a decretação da prescrição intercorrente por inércia da Fazenda Pública, mesmo em hipótese diversa daquela regulada na Lei de Execuções Fiscais. O art. 40 da LEF tão somente disciplina o procedimento para decretar-se a prescrição contra a Fazenda Pública quando não encontrado o devedor ou bens para serem penhorados" (AgRg no REsp 1.284.357/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 4/9/12). No caso, o acórdão recorrido explicitou a inércia da exequente que perdurou por mais de nove anos.

2. Agravado regimental não provido.

(STJ - AgRg no AREsp: 534414 SC 2014/0147199-4, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 26/08/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/09/2014)

EMENTA TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO. REFIS. INADIMPLENTO. INÉRCIA PROCESSUAL POR MAIS DE CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECRETAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. O acórdão recorrido confirmou a prescrição da pretensão executiva em face da ocorrência do transcurso do prazo de 5 anos de inércia processual, considerando o reinício do prazo prescricional a partir do inadimplemento da executada junto ao programa de parcelamento (Refis).

2. A reabertura do prazo prescricional é a partir do inadimplemento do contribuinte a programas de parcelamento de débito tributário. Precedentes.

3. **É cabível a decretação da prescrição intercorrente por inércia da Fazenda Pública, mesmo em hipótese diversa daquela regulada na Lei de Execuções Fiscais.** O art. 40 da LEF tão somente disciplina o procedimento para decretar-se a prescrição contra a Fazenda Pública quando não encontrado o devedor ou bens para serem penhorados.

⁶⁵ Idem cit. 03

⁶⁶ Idem cit. 20

4. Na hipótese, não cabia a suspensão do processo pelo prazo de um ano, consoante os termos do art. 40, §§ 1º e 2º da Lei 6.830/1980, cumprindo, apenas a verificação do transcurso do prazo de 5 anos de inércia processual a partir do inadimplemento do agravado junto ao programa de parcelamento (Refis) para caracterização da prescrição da pretensão executiva.

5. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.284.357 - SC 2011/0140248-4 – Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data do julgamento: 28/08/2012, - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/09/2012)

EXCEÇÃO DE PRÉ -EXECUTIVIDADE – Prescrição intercorrente administrativa – Demora no julgamento do pedido de revisão – Duração razoável do processo administrativo – Fatos ocorridos em 1990, execução fiscal ajuizada em 2009 - Entendimento do C. STJ – Honorários advocatícios arbitrados em R\$ 1.000,00 – Pretensão de elevação dos honorários – Valor acanhado que comporta elevação – Arbitramento em R\$ 3.000,00 – CPC, art. 20, §§ 3º e 4º - Sentença reformada – Recurso de apelação provido e reexame necessário desprovido.

(TJ-SP - APL: 00058844020098260472 SP 0005884-40.2009.8.26.0472, Relator: J. M. Ribeiro de Paula, Data de Julgamento: 30/08/2016, 12ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 30/08/2016)

Especificamente quanto à aplicação *prescrição intercorrente* na seara administrativa, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro tem, recentemente, decidindo em favor do Contribuinte. A melhor decisão que reflete o atual posicionamento desta Corte segue destacada abaixo:

APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. OCORRÊNCIA. INÉRCIA DO FISCO EM APRECIAR A IMPUGNAÇÃO AO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO. DECURSO DE 09 ANOS COM O FEITO PARALISADO EM CONCLUSÃO DE JULGAMENTO PELA JUNTA DE REVISÃO FISCAL.

(...)

Todavia, não se mostra razoável, sequer compatível com o princípio da segurança jurídica, que a Fazenda Pública possa prorrogar o prazo da prescrição da cobrança indefinidamente, com a procrastinação do processo administrativo. Nessa linha, é curial salientar a alteração operada pela EC nº. 45/04, que introduziu o princípio da duração razoável do processo, no âmbito judicial ou administrativo, como garantia constitucional. Portanto, impõe-se instituir o transcurso de um PRAZO PRESCRICIONAL INTERCORRENTE DURANTE O TRÂMITE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL, de modo que a inércia da Fazenda em apreciar a impugnação do devedor não perpetue a possibilidade de cobrança do débito, gerando insegurança jurídica. A ausência de norma expressa prevendo prazo para a apreciação do processo administrativo fiscal não pode ser entendida como silêncio eloqüente da legislação, a representar óbice para o reconhecimento da prescrição intercorrente. Nesse sentido, é necessário o uso da analogia e dos princípios gerais de direito para sanar essa omissão, com fulcro no art. 108, I, II e III, do CTN. Prazo prescricional de 05 anos

para cobrar o crédito tributário previsto no art. 174, do CTN que deve ser levado a efeito para tanto. In casu, compulsando o procedimento administrativo, verifica-se que o processo ficou paralisado em conclusão de julgamento na Junta de Revisão Fiscal por aproximadamente 09 anos. Logo, mostra-se patente a inércia da Fazenda Pública na apreciação do processo administrativo tributário de impugnação do contribuinte ao auto de infração lavrado. Desse modo, o crédito tributário encontra-se fulminado pelo advento da prescrição. Provimento do recurso.

(TJ-RJ - APL: 02072802120098190001, Relator: Des(a). Renata Machado Cotta, Terceira Câmara Cível, Data de Julgamento: 06/02/2019)

Portanto, diante da salutar e necessária tentativa na reprimir a ausência legislativa deste tema, a moderna jurisprudência de Tribunais Pátrios entende por aplicar a *prescrição intercorrente* no âmbito do processo administrativo tributário, diante da urgente incumbência de reduzir a inércia da administração pública, garantindo à população a manutenção do princípio constitucional da razoável duração do processo e da boa-fé administrativa.

CONCLUSÃO

Conforme visto ao longo de todo o trabalho, conclui-se que todo e qualquer processo administrativo deve ser apreciado em prazo razoável, conforme apregoa os princípios constitucionais da moralidade, eficiência, segurança jurídica e razoabilidade, aplicando-se, na demora, a *prescrição intercorrente administrativa*, mediante interpretação sistêmica a analógica dos termos do §4º do artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais, com base nos artigos 5º, LXXVIII, e 37 da Constituição Federal) combinado com o inciso V do artigo 156 do Código Tributário Nacional, de forma que o Contribuinte não pode ser exposto à inércia e aos abusos do Fisco.

Ademais, conforme exposto, quando um processo administrativo demora mais de cinco anos para ser concluído, estendendo-se por um prazo indefinido, torna-se cada vez mais difícil e custoso ao Contribuinte dimensionar o estoque de contingência e o controle e registro contábil do passivo, inclusive, para fins de provisionamento, bem como os custos relacionados à guarda de documentos.

A despeito das referências aqui indicadas versarem sob a égide da prescrição na seara administrativa, pequena parte da nova jurisprudência diverge acerca da denominação eleita para casos desse tipo. Isso porque, uma vez que, não constituído o crédito tributário, está em curso o prazo relativo à decadência, que se refere a um direito que se extingue antes mesmo de ser exigível judicialmente. Sob esta ótica, configurar-se-ia nesse cenário a *decadência intercorrente*, sendo uma modalidade de *decadência* e que, tal como ocorre no caso da *prescrição*, se consuma pela inércia do Fisco no decurso de tempo no deslinde de um processo administrativo.

Assim, independente da denominação utilizada pelo Poder Judiciário, verificamos que, diante da salutar e necessária tentativa de repreender a ausência legislativa deste tema, a recente jurisprudência de alguns tribunais brasileiros defende a aplicação da então conhecida *prescrição intercorrente* também no âmbito do processo administrativo tributário, objetivando reduzir a inércia da administração pública, garantindo ao Contribuinte a manutenção de suas garantias constitucionais fundadas na razoável duração do processo e da boa-fé administrativa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

SCHREIBER, A., MIRAGEM, B., GONÇALVES, C., MARQUES, C. L., RODRIGUES, C., GODOY, C. B., OLIVEIRA, M. B. (2018). Direito civil: diálogos entre a doutrina e a jurisprudência. São Paulo: Atlas., p. 110.

GRECO, Marco Aurélio. Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado - Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto Ulhôa Canto. Forense, 1988, págs. 502 e segs.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 31ª edição, Malheiros, 2010, p. 205.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Administrativo Tributário. 5ª Ed. Atlas: 2010, p. 182/183 **apud** PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª Ed. Livraria do Advogado: 2014, p. 1.315.

POSNER, Richard. Economic Analysis of Law, Aspen Law & Business, 1998. 5a ed., p. 4

BECKER, Walmir Luiz. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Fiscal. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=../index.php?PID=97698>. Acesso em 15 nov. 2019.

V. CATÃO, Marcos André Vinhas. *O Método Sistemático. Temas de Interpretação do Direito Tributário*. TORRES, Ricardo Lobo (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 224.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 4. Ed. São Paulo: RT, 2007, p. 561

PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 19.

SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito à razoável duração do processo administrativo tributário e a prescrição intercorrente. *IN: Curso Modular de Direito Constitucional*. Org. Tadaaqui Hirose e João Pedro Gebran Neto. São Paulo: Conceito Editorial, 2010. pp. 549-576

TJSP. APELAÇÃO CÍVEL 1003870-60.2018.8.26.0566, Relator: Des. Mônica Serrano. Sessão de Julgamento: 06/06/2019. Publicado em: 11/07/2019.

STJ, REsp 855.525/RS. 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, v.u., DJ de 18.12.2006.

STJ. REsp 1604412/SC, rel. ministro Marco Aurélio Bellizze, Segunda Seção, julgado em 27/6/18, DJe 22/8/18.

STF. RE 81.412/SP, 1ª T., rel. Min. Antonio Neder, j.12-02-1980

STJ. REsp 1.340.553/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques. Publicado em: 16/10/2018