

A (IM)POSSIBILIDADE DE OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Júlia Valadão Sousa Corgozinho

Resumo – o presente estudo pretende analisar a possibilidade de ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (PAF), que se faz necessária ante a mora administrativa em julgar os PAFs, bem como o silêncio legal acerca do tema. Busca-se examinar a compatibilidade jurídica da Súmula CARF nº 11 com o ordenamento jurídico, além de encontrar uma solução para a problemática em análise, através de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, dando destaque aos princípios constitucionais da razoável duração do processo e da eficiência. Ao final, será demonstrado que o silêncio legal acerca da prescrição intercorrente no PAF e a consequente mora administrativa em julgar os processos possuem incompatibilidade com a Constituição e, portanto, com o sistema jurídico brasileiro como um todo.

Palavras-chave – Prescrição Intercorrente. Processo Administrativo Fiscal. Princípio da duração razoável do processo.

Sumário – Introdução. 1. A aplicação do instituto da Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Fiscal: uma discussão pautada pelo Princípio da Duração Razoável do Processo. 2. Súmula CARF nº 11: controvérsias acerca de sua aplicabilidade. 3. Análise de possíveis soluções ante o silêncio legal - Analogia como meio mais eficaz. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como intuito versar sobre o instituto da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (PAF), sobretudo sobre a possibilidade de sua aplicação ante a inexistência de norma legal expressa que o institua.

O estudo será realizado sob uma ótica constitucional, a partir da análise doutrinária, legal e jurisprudencial acerca deste tópico tão fundamental no direito tributário. Para tanto, será feita uma análise do ordenamento principiológico constitucional, tendo como foco os princípios da duração razoável do processo, da eficiência e do devido processo legal. Adicionalmente, será feita uma análise da Súmula CARF n.º 11, a qual trata da impossibilidade da aplicação da prescrição intercorrente no PAF, buscando verificar a sua compatibilidade com o ordenamento jurídico constitucional brasileiro. Por fim, pretende-se, através da análise doutrinária e legal, apresentar possíveis soluções, haja vista o silêncio legal acerca da aplicação do instituto da prescrição intercorrente no PAF.

Ressalta-se que a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal tem lugar ante a inércia da Administração Pública em julgar os processos, pois, através da aplicação desse



instituto, a Administração passaria a observar, de forma fática, um prazo razoável para julgar os processos administrativos fiscais.

Salienta-se que o presente estudo é justificado pela ausência de previsão legal expressa sobre o tema. A ausência de prazo prescricional intercorrente possui ligação direta com a duração do PAF, atingindo, portanto, os princípios constitucionais supramencionados, além de gerar consequências reais, tanto para o administrado, quanto para o Fisco.

Adicionalmente, é cediço que o processo administrativo fiscal tem papel fundamental no contexto da cobrança dos créditos das fazendas públicas, haja vista que o crédito se torna exigível somente após o seu lançamento, sendo certo que esse não ocorre antes da conclusão do PAF. É neste cenário que a prescrição intercorrente se apresenta de suma importância, pois, por um lado ocorrerá a delimitação de um parâmetro temporal para extinção da pretensão executiva, por outro, impulsionará a Administração Pública na observância dos princípios constitucionais elencados, tendo como consequência a mais breve resolução dos casos.

Nesse sentido, percebe-se que o estudo da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal está envolto em vários questionamentos, que devem ser analisados sob a perspectiva legal, doutrinária e jurisprudencial.

Após esta seção introdutória, no primeiro capítulo, será examinada a possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente do processo administrativo fiscal à luz dos princípios da duração razoável do processo, da eficiência e do devido processo legal.

Após, no segundo capítulo, será feita uma análise da Súmula CARF n.º 11, de forma a compreender se essa súmula observa os ditames constitucionais, bem como se a vinculação de sua aplicação tem lugar ante o disposto na Constituição.

Por fim, no terceiro capítulo, serão expostas algumas construções doutrinárias que visam preencher o silêncio legal quanto à aplicação do instituto da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, de modo a visualizar se, de fato, é possível aplicar o instituto.

Utilizar-se-á o método hipotético-dedutivo na presente pesquisa, que servirá como base para esmiuçar a possibilidade da aplicação da prescrição intercorrente no PAF, no qual se pretende utilizar uma abordagem qualitativa das fontes legais, doutrinárias e jurisprudenciais que tratam deste instituto.



1. A APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: UMA DISCUSSÃO PAUTADA PELO PRINCÍPIO DA DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO

Como já foi esclarecido, o presente trabalho pretende tecer algumas considerações acerca da possibilidade ou não da ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (PAF). Tal estudo se mostra necessário ante a ausência de previsão legal expressa sobre o tema, no Decreto nº 70.235/1972¹. Conforme será demonstrado adiante, essa ausência de prazo prescricional intercorrente gera consequências diretas na duração do processo, atingindo princípios constitucionais como o da duração razoável do processo, da segurança jurídica, do devido processo legal e da eficiência.

De início é necessário considerar que um dos argumentos comumente usados contra a prescrição intercorrente administrativa fiscal tem fundamento nos arts. 151, III, e 174 do Código Tributário Nacional (CTN)², haja vista que, em tese, a existência de um processo administrativo fiscal impediria o início do prazo prescricional, pois o crédito não estaria constituído (portanto, inexigível) e inexistente a pretensão do Fisco³.

Nessa toada, antes de partir para a discussão principal aqui proposta, é necessário diferenciar a prescrição comum da prescrição intercorrente. Nos dois casos há mora do titular e decurso de prazo certo. Todavia, o momento em que é aferida a inércia do credor é diferente para cada prescrição: na intercorrente o momento de inércia é aferido durante o processo administrativo ou judicial; já na comum, ocorre antes do processo judicial, mas enquanto a exigibilidade está ativa. Feitos esses esclarecimentos iniciais, tem-se claro que o núcleo da prescrição intercorrente está na desídia da Fazenda Pública em praticar os atos necessários para a satisfação dos seus créditos no curso de um processo⁴.

Com base no exposto, é notório que a atividade administrativa fiscal tem relação direta com o andamento do PAF, o que requer a aplicação direta dos princípios administrativos e processuais, elencados no rol do art. 5º e no art. 37 da Constituição da República Federativa Brasileira (CRFB).

¹ BRASIL. *Decreto nº 70.235*, de 6 de março de 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 04 out. 2021.

² “art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo (...) Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.” BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 04 out. 2021.

³ COELHO; SANTI apud LESSA, Vinícius Rocha Braga. A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal municipal, estadual e federal. Belo Horizonte: *Revista Brasileira de Direito Municipal*, 2014, p. 02.

⁴ *Ibid.*, p. 03.



O princípio da duração razoável do processo foi inserido de modo expreso no rol do art. 5º da Carta Magna, através da Emenda Constitucional nº 45 de 2004. Esse princípio é corolário do direito ao devido processo legal e assegura que um processo, seja administrativo ou judicial, não se estenda por um período irrazoável, sendo assegurado a todos a duração razoável do processo⁵. O princípio em análise não possui ligação direta apenas com o devido processo legal, mas também com a segurança jurídica, com a eficiência e, de modo mais extensivo, com a dignidade da pessoa humana (pois ausente qualquer resquício de dignidade ou respeito ao cidadão na demora injustificada do Estado em cumprir seu papel jurisdicional, quando judicial; ou de julgar administrativamente, quando se tratar da esfera administrativa).

O princípio ora em análise pode ser definido como aquele que busca a justa ponderação entre o tempo necessário para o desenvolvimento de um procedimento contraditório, no qual as partes possam exercer as posições ativas necessárias para garantir seu direito (ampla defesa), e o tempo dentro do qual foi apresentada a decisão pelo julgador.⁶

A Corte Europeia de Direitos Humanos estabeleceu alguns critérios para averiguação de quando ocorre a inobservância ao princípio da duração razoável do processo. São eles: a “complexidade do caso, contexto em que se desenvolveu o processo, comportamento das partes, relevância do litígio para os demandantes e, por fim, atuação das autoridades julgadoras”.⁷ Esses critérios possuem o mesmo nível de relevância entre si. Todavia, é necessária a constatação da mora do órgão julgador para que haja a ofensa ao princípio da duração razoável do processo, ou seja, a inércia não deve ser oriunda do particular, mas sim do público, o que se observa com frequência no âmbito do PAF⁸.

Frisa-se que a inobservância da duração razoável do processo acarreta consequências diversas.⁹ Dentre elas, é inegável que a mora no julgamento do PAF possui dois pontos principais: por um lado o administrado fica à mercê de um longo processo para ver decidida sua questão fiscal; por outro, há prejuízo ao erário, haja vista que a Administração Pública (o

⁵ “saliente-se que a duração razoável no processo administrativo é ainda mais restrita do que no processo judicial, tendo em vista os princípios de eficiência, oficialidade e moralidade, que incidem inescusavelmente sobre o órgão administrativo julgador”. Ibid., p. 06.

⁶ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2010, p. 120.

⁷ SLIWKA apud HIROSE, Tadaaqui; GEBRAN, João Pedro Neto (org.). *Curso Modular de Direito Constitucional*. São Paulo: Conceito Editorial, 2010, p. 573.

⁸ “noutro caminho, não se diga que o contribuinte é cúmplice da lentidão por manejar os recursos previstos em lei. Se o ordenamento faculta ao administrado a interposição de um meio de irrisignação, o exercício desse direito não pode se voltar contra ele”. LESSA, op. cit., p. 06.

⁹ “a) aumento de despesas com a representação jurídica; b) riscos atrelados a eventuais erros da Administração Fazendária, principalmente para os contribuintes que necessitam comprovar sua regularidade fiscal; c) impossibilidade de se adotar medidas gerenciais necessárias para a compatibilização entre os procedimentos da empresa e o entendimento das autoridades fiscais sobre a questão objeto do processo”. ROCHA, op. cit., p. 124.



Fisco) não pode arrecadar o tributo até que haja o lançamento tributário – permanecendo na mora de recolher os valores que possui direito e, por consequência, deixando de aplicar esses valores na sociedade.

Salienta-se, ainda, que o princípio da duração razoável do processo é garantia do indivíduo e não da Administração Pública. Portanto, ele não deve ser invocado em detrimento do contribuinte, mas sempre a seu favor, já que “o rol do art. 5º da CRFB contempla normas e princípios de proteção do cidadão em face do próprio Estado”.¹⁰

Noutro giro, além de ofender o princípio da duração razoável do processo, a mora administrativa no julgamento do PAF contraria o princípio da eficiência consagrado no art. 37 da CRFB (incorporada pela EC nº 19/1998). Por esse princípio, a atividade administrativa deve ser exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional¹¹, ou seja, em função da busca pelos melhores meios para atingir um resultado, afastando-se do modelo burocrático para se aproximar do modelo gerencial. Nesse sentido, é imprescindível que a Administração Pública empregue os meios necessário para que o resultado (no caso de um PA, a decisão administrativa) seja alcançado com a maior perfeição possível e num prazo razoável.

Nesse diapasão, Lessa ensina que há, no PAF, dois aspectos de descumprimento ao princípio da eficiência: (i) a falta de prazo para a conclusão do processo administrativo, a qual impossibilita a verificação de resultados – que seriam aferidos com base no cumprimento, ou não, de determinada regra; e (ii) a lentidão no trâmite dos processos administrativos fiscais, que ocorre na inobservância do princípio da duração razoável do processo e em consequência da ausência de rendimento funcional na atividade administrativa.¹²

Dado o exposto, entende-se que a inexistência de uma norma legal que estabeleça, de modo expresso, o prazo prescricional intercorrente do PAF, tem sido justificativa para viabilizar a mora administrativa. Todavia, a inexistência da referida norma não pode ser capaz de impossibilitar a adoção do prazo prescricional, pois o ordenamento jurídico é uno, devendo haver simetria entre suas normas. Logo, ante os princípios constitucionais da duração razoável do processo, do devido processo legal, da segurança jurídica e da eficiência, a mora administrativa em julgar os processos administrativos fiscais se mostra inconstitucional, devendo, portanto, ser sanada a omissão quanto ao prazo prescricional intercorrente no PAF.

¹⁰ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 200.

¹¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 105

¹² LESSA, op. cit., p.7.

2. SÚMULA CARF Nº 11: CONTROVÉRIAS ACERCA DE SUA APLICABILIDADE

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) foi criado pela Lei n.º 11.941, de maio de 2009¹³, por meio da unificação dos três Conselhos de Contribuintes então existentes. Hoje, o CARF é um órgão colegiado, formado por representantes do Estado e da sociedade e possui a atribuição de julgar em segunda instância administrativa os litígios em matéria tributária e aduaneira. Adicionalmente, em linhas gerais, também compete ao Conselho a uniformização da jurisprudência do órgão, mediante recurso especial das partes, quando ocorrer divergência de entendimento entre os colegiados de julgamento.

No que tange ao tema ora em análise, é necessário esclarecer que o art. 72 do Regimento Interno do CARF dispõe que as decisões reiteradas e uniformes do Conselho serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos seus membros. Nos termos do art. 75 do Regimento em comento, as súmulas poderão ter efeito vinculante não só em relação aos membros dos colegiados do CARF, como também à toda a administração tributária federal.

Com base no artigo em epígrafe foi editada a Súmula n.º 11 do CARF, a qual dispõe que: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”. Salienta-se que o Ministério da Fazenda atribuiu efeito vinculante à Súmula CARF n.º 11, por meio da Portaria MF nº 277/2018.¹⁴ Portanto, ela está vinculada à toda administração tributária federal.

Assim sendo, partindo-se de uma análise superficial do que foi exposto no presente tópico, poder-se-ia afirmar que a hipótese de aplicação da prescrição intercorrente no PAF é inviável. Todavia, o tema requer um olhar mais profundo do ordenamento jurídico.

Por um lado, é necessário observar que a CRFB atribuiu somente ao Supremo Tribunal Federal (STF) a competência para editar súmulas vinculantes, nos termos do art. 103-A CRFB. Ou seja, o permissivo constitucional para a edição, revisão e cancelamento de súmulas se restringe apenas ao STF, não podendo ser estendido a outros órgãos por falta de amparo constitucional.

Adicionalmente, MARINS esclarece que não há no Decreto nº 70.235/1972¹⁵ qualquer dispositivo que autorize o CARF a expedir súmula com efeito vinculante:

Assim, além de ferir a Constituição, os arts. 72, caput e 75, do Regimento Interno aprovados pela Portaria 256/2009 do Ministro da Fazenda, com as alterações

¹³ BRASIL. *Lei n.º 11.941*, de 27 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em: 04 out. 2021.

¹⁴ BRASIL. *Portaria MF nº 277*, de 07 de junho de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92601>. Acesso em: 04 out. 2021.

¹⁵ BRASIL, op. cit., nota 01.



promovidas pelas Portarias MFs 446/2009, 586/10, e 226/11 e substituídos pela Portaria MF 343/15 restaram carentes de fundamento de validade, tornando-se inteiramente ineficazes. Nessa condição, as súmulas administrativas do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, ou as resoluções do Pleno, operam tão somente efeito ordinário, orientativo da jurisprudência dominante, e não podem ser aplicadas como de observância obrigatória, seja para seus conselheiros ou para terceiros.¹⁶

Neste contexto, considerando o princípio da Legalidade e da Supremacia da Constituição, bem como de que o Direito Público deve observar estritamente os permissivos legais, no sentido de que aquilo que não é legalmente permitido é proibido, não restam dúvidas que outros órgãos judiciais e administrativos não podem atribuir efeito vinculante às suas súmulas. Portanto, a atribuição de efeito vinculante à Súmula n.º 11 do CARF é inconstitucional, não merecendo prosperar.

Por outro lado, além da inconstitucionalidade em razão da ausência de permissivo Constitucional, a Súmula em comento é incompatível com os princípios constitucionais já mencionados, quais sejam: a duração razoável do processo, o devido processo legal e a eficiência. Ao impedir a prescrição intercorrente, ela impõe barreira capaz de atingir a boa funcionalidade da Administração Pública quando de sua função atípica de julgar.

Nessa toada, resta claro que a súmula CARF n.º 11 deve ser aplicada tão somente como orientação do entendimento majoritário da jurisprudência, não podendo ser aplicada de forma obrigatória ou vinculante, já que tais efeitos não encontram respaldo na Constituição Federal, tampouco na legislação infraconstitucional.¹⁷

É válido notar que o principal argumento usado pelas autoridades julgadoras para afastar a incidência da prescrição intercorrente é que, nos termos do art. 151, inciso III do CTN, não poderá ocorrer a prescrição enquanto estiver suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Esse argumento tem base no entendimento de que, enquanto discutido na seara administrativa, o crédito tributário não estaria constituído definitivamente, o que impediria o início da contagem do prazo prescricional, nos termos do art. 174 do CTN. Ou seja, o CARF adota o entendimento de que o termo inicial da prescrição só poderia ocorrer após a constituição definitiva do crédito tributário.

Todavia, alguns autores, como Harada, ensinam que não há no Código Tributário Nacional nenhum dispositivo que ampare a existência de um crédito tributário provisório, o que é de extrema relevância.¹⁸ Na hipótese de um crédito tributário provisório, o lançamento seria

¹⁶ MARINS, op. cit., p. 331.

¹⁷ PEREIRA, Maíhira Rei. *A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário*. Niterói: Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no Curso de Direito da Universidade Candido Mendes Niterói, 2018, p. 22.

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 599



ato privativo do servidor público integrante da carreira de auditor fiscal ou de agente fiscal de rendas,¹⁹ não cabendo, portanto, à autoridade julgadora constituí-lo ou aperfeiçoá-lo.

Além disso, já há jurisprudência no sentido de que, quando é notória a desídia da Administração em impulsionar o processo, se torna necessária a aplicação da prescrição intercorrente, ainda que a exigibilidade do crédito tributário esteja suspensa.²⁰ Veja-se:

EMENTA APELAÇÃO CÍVEL EM AÇÃO ANULATÓRIA FISCAL – DEMORA INJUSTIFICADA NA CONCLUSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – POSSIBILIDADE – RECURSO DESPROVIDO – HONORÁRIOS RECURSAIS. 1 – Embora a existência de processo administrativo pendente de julgamento seja causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, III), nas hipóteses em que houver demora excessiva por desídia injustificável da Administração Pública, deve ser reconhecida a ocorrência de prescrição intercorrente. 2 – Levando-se em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal, os honorários anteriormente fixados no patamar de 10% (dez por cento) devem ser majorados para 12% (doze por cento) sob o valor da causa. 3 - Recurso desprovido²¹.

Dado o exposto, não restam dúvidas que a Súmula CARF n.º 11 não possui o condão de vincular a Administração Pública,²² pois inexistente respaldo constitucional que permita a atribuição de efeito vinculante às súmulas de qualquer outro órgão que não o STF. Além disso, a mencionada Súmula foge dos ditames constitucionais que, como já dito, orientam pela razoável duração do processo, pelo devido processo legal e pela eficiência administrativa. Logo, ela poderia apenas servir de orientação da jurisprudência majoritária, jamais possuindo caráter obrigatório.

3. ANÁLISE DE POSSÍVEIS SOLUÇÕES ANTE O SILENCIO LEGAL - ANALOGIA COMO MEIO MAIS EFICAZ

Após apresentar a problemática da inexistência da prescrição intercorrente no PAF, faz-se necessário apontar possíveis soluções que viabilizem a adoção de um prazo prescricional intercorrente.

¹⁹ Conforme teor do art. 142, do CTN, c/c o inciso XXII, do art. 37, da CRFB. BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 04 out. 2021 e BRASIL, op. cit., nota 02.

²⁰ PEREIRA, op. cit., p. 24.

²¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. *Apelação n.º 0002068-27.2015.8.08.0024*. Relator: ARTHUR JOSÉ NEIVA DE ALMEIDA. Disponível em: <https://tj-es.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501591494/apelacao-apl-20682720158080024>. Acesso em: 29 ago. 2021.

²² Como também não pode vincular o Judiciário, haja vista o princípio basilar da Separação de Poderes, consagrado no art. 2.º, da CRFB.



Como já demonstrado, tem-se claro que a Súmula CARF n.º 11 não deve possuir efeito vinculante, o que afasta parte da barreira à aplicação do prazo prescricional. O outro lado dessa barreira seria a inexistência de previsão legal específica para prescrição intercorrente do PAF.²³ Todavia, apenas o legislador tem competência para editar essa norma. Nesse ponto, é necessário fazer uso de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, buscando a integração entre as normas por meio da analogia, conforme orientação do art. 4 do Decreto-Lei n.º 4.657/1942 e do art. 108, inciso I, do CTN. Nessa toada, ante o cenário de inexistência de norma específica, pretende-se buscar na legislação vigente uma solução adequada para o problema apresentado.²⁴

Alguns autores como Marco Aurélio Greco e Hugo de Brito Machado entendem que o art. 173, parágrafo único, do CTN, poderia ser aplicado como uma solução. De forma geral, Greco esclarece que o Fisco teria o prazo peremptório de cinco anos, que se inicia na notificação do contribuinte e termina na constituição definitiva do crédito tributário, contra si.²⁵ De modo assemelhado, Machado considera esse mesmo lapso temporal como um segundo prazo decadencial para a Fazenda Pública.²⁶

Todavia, os mencionados autores não estão na linha do entendimento majoritário da doutrina, a qual entende que o prazo do parágrafo único, do art. 173 do CTN tem aplicação nos casos em que a ação fiscal começa no mesmo exercício em que ocorreu o fato gerador. Portanto, o dispositivo teria apenas o efeito de antecipar o início do prazo decadencial, inaugurando-o antes do primeiro dia do ano subsequente àquele em que aconteceu o fato.²⁷

A Lei Federal n.º 11.457/2007, entre outras providências, regula o processo administrativo fiscal e as atividades da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). O art. 24, da norma em comento, dispõe que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo

²³ “a doutrina e a jurisprudência recorrentemente lançam mão do seguinte argumento para negar a possibilidade de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal: ausência de previsão normativa. Parte-se da premissa de que o Código Tributário Nacional não estabelece nenhum prazo para que a administração conclua o lançamento, constituindo definitivamente o crédito tributário. Como não há um período definido em lei, o instituto da prescrição intercorrente no processo administrativo não seria aplicável pelo ordenamento jurídico brasileiro, segundo a lógica utilizada por alguns doutrinadores e pela jurisprudência quase unânime”. LESSA, op. cit., p. 08.

²⁴ “reconhecida a lacuna, é consequência imediata a integração do ordenamento por meio da analogia, indiscutivelmente cabível no Direito Tributário, tendo em vista o art. 4º da Lei de Introdução às normas de Direito Brasileiro e art. 108, I, do CTN. O uso da analogia, mais do que recomendado, é necessário diante da omissão legislativa em face de um caso concreto não normatizado hipoteticamente”. Ibid., p. 09.

²⁵ GRECO apud COSTA, Alcides Jorge et al. *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 502-517.

²⁶ MACHADO apud LESSA, op. cit., p.8.

²⁷ MELO apud ibid.



de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Ou seja, há aqui um prazo prescricional para que a Administração Pública profira decisão.

A norma em epígrafe é voltada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Desse modo, abrange cenário diverso do problema em análise, pois a PGFN é órgão de representação jurídica da União que não tem atribuição para decidir impugnação ou recurso do contribuinte em sede de processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário. De todo modo, por mais que a previsão do art. 24 da Lei Federal nº 11.457/20017 não seja capaz de solucionar o problema, ela contribui para reafirmar a necessidade e a importância de um prazo prescricional intercorrente no processo administrativo fiscal, já que prevê um prazo para a conclusão do procedimento.

Marcos Rogério Lyrio Pimenta busca, através dos princípios da analogia, meios para suprir o silêncio legislativo quanto à prescrição intercorrente no PAF. O autor em comento apresenta o raciocínio de que, se a negligência do contribuinte não é capaz de impedir o perecimento do seu direito de demandar a Fazenda Pública (*vide* art. 5º do Decreto Federal nº 20.910/32²⁸), “a desídia do Fisco em decidir o processo administrativo tributário, também, não deve sustar o seu prazo de cobrança.²⁹”

Pimenta encontra, no art. 174 do CTN, a norma que poderá ser aplicada analogicamente aos casos que requerem a aplicação da prescrição intercorrente. Assim sendo, a autoridade administrativa julgadora teria o prazo de cinco anos para decidir o processo, a partir da impugnação ou recurso, sob pena de prescrição do direito de cobrança judicial. Porém, conforme elucidada Lessa, a conclusão de Marcos Pimenta só poderia ser validada caso fosse aceita a premissa de que o lançamento tributário recorrível constitui definitivamente o crédito. A regra do art. 5º do Decreto nº 20.910/1932 afastaria a aplicação do art. 151, III, do CTN, permitindo a fluência do prazo prescricional desde o lançamento – nos termos do art. 174 do CTN – sem que fosse suspensa.³⁰

O afastamento do art. 151, III, do CTN, seria necessário porque, conforme ensina a doutrina majoritária, o art. 174 do CTN dispõe que a ação de cobrança do crédito prescreve em cinco anos contados da constituição definitiva, ou seja, faz ligação direta da prescrição comum com o direito à ação executiva. É exatamente nesse ponto que está o empecilho para a aplicação

²⁸BRASIL. *Decreto nº 20.910*, de 6 de janeiro de 1932. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d20910.htm. Acesso em: 04 out. 2021.

²⁹PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário*, 2001, p. 122.

³⁰LESSA, op. cit., p. 10.



do entendimento de Pimenta, haja vista que a ação executiva somente será viável após a inscrição em dívida ativa, que ocorre após o encerramento do trâmite administrativo.

Até aqui foram apresentadas algumas hipóteses que poderiam ser aplicadas para preencher a lacuna legal quanto à inexistência de prescrição intercorrente no PAF. Todavia, todas essas hipóteses possuem falhas. Uma última solução estaria na esteira do art. 40, §4º, da Lei de Execução Fiscal.³¹ Com base nesse artigo já há entendimento consolidado no sentido de se reconhecer a prescrição intercorrente durante o processo executivo fiscal; isto é, a Fazenda Pública, como credora, não teria margem para atuar com mora apenas por ter proposto a ação executiva fiscal e não ter concretizado o prazo da prescrição comum do art. 174 do CTN.

Todavia, é necessário adaptar o disposto no art. 40, §4º, da Lei de Execução Fiscal, haja vista que no âmbito da ação executiva o dispositivo tem aplicação a partir do ato processual de arquivamento dos autos um ano após a suspensão da execução, momento no qual começaria a contar o prazo prescricional. No cenário administrativo não há o ato de arquivamento semelhante ao do processo judicial. Portanto, é imprescindível que se encontre um momento para iniciar a contagem do prazo.

Em observância ao § 4º, do art. 40, da Lei de Execução Fiscal em comparação com o art. 1º, §1º, da Lei Federal nº 9.873/1999, poderia ser estabelecido um prazo para a Administração Pública praticar os atos, por exemplo: apresentada a impugnação, a autoridade teria um prazo razoável para expedir os atos, ao qual está obrigada, contado em seu desfavor todo o tempo que excedê-lo.³² Respeitada a autonomia de cada ente federativo, os prazos para cada ato provavelmente seriam diferentes entre a União, Estados e Municípios. Todavia, não haveria discrepância, haja vista que os entes devem observar o princípio da razoabilidade.³³

Nessa toada, transcorridos cinco anos, ininterruptos ou intermitentes, nos quais não tenha sido praticado o ato que cabia à Administração, deverá ser reconhecida a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal e o crédito deverá ser extinto, em analogia ao art. 40, §4º, da Lei nº 6.830/1980.

Dado o exposto, é notório que não há uma solução que se adeque perfeitamente ao caso. Por outro lado, não se pode negar que há no ordenamento jurídico normas que podem servir

³¹ BECKER; BERNARDES; MIRANDA apud *ibid.*

³² *Ibid.*, p. 11.

³³ Frisa-se que, no âmbito Federal, há um empecilho, pois o parágrafo único do art. 27 do Decreto nº 70.235/72 delega ao Secretário da Receita Federal do Brasil definir em ato os prazos para julgamento em primeira instância, ato esse até hoje não expedido (...) no que diz respeito ao processo administrativo fiscal federal, portanto, enquanto o ato normativo de que trata o art. 27, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72 não for expedido, a contagem do prazo prescricional intercorrente terá início com o protocolo da impugnação do contribuinte, correndo incólume até a decisão final nos autos do processo administrativo. *Ibid.*



como norte para a aplicação da prescrição intercorrente no PAF. Nesse sentido, não há dúvidas que a integração do sistema jurídico, através da aplicação analógica de algumas normas ao caso concreto, se mostra como um caminho que, após algumas adaptações, levará à tão necessária aplicação da prescrição intercorrente nos processos administrativos fiscais.

CONCLUSÃO

Dado o exposto, não restam dúvidas acerca da incompatibilidade existente entre o silêncio legal sobre a prescrição intercorrente no PAF e os ditames constitucionais. É notório que o prolongamento ilimitado dos processos administrativos fiscais coloca em xeque os princípios do devido processo legal, da duração razoável do processo e da eficiência, gerando malefícios tanto para o sujeito passivo quanto para o sujeito ativo da relação jurídico tributária.

Os princípios supramencionados devem ser observados não só no âmbito do processo judicial, mas também nos processos administrativos, sobretudo os que envolvem matéria fiscal que, já que possuem o potencial de resultar no arrecadamento de tributos por parte do Fisco.

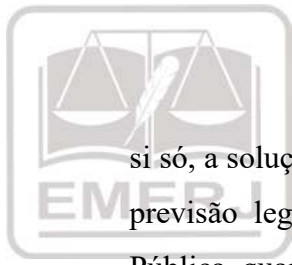
Adicionalmente, conforme amplamente demonstrado, a Súmula CARF n.º 11 resta improvida de fundamento jurídico, pois eivada de uma atribuição para vincular que não é pautada no texto constitucional. Como já dito, a mencionada Súmula ataca os princípios constitucionais do devido processo legal, da duração razoável do processo e da eficiência, o que fere de morte o bom funcionamento do ordenamento jurídico.

Nesse sentido, forçoso reconhecer a necessidade iminente de buscar na legislação vigente uma solução para o problema em análise. A interpretação sistemática do sistema jurídico, através da analogia, se mostrou de grande valia, possibilitando vislumbrar um possível prazo prescricional intercorrente para os processos administrativos fiscais.

Após a análise de alguns dispositivos legais, como o art. 174 do CTN, o art. 173, parágrafo único, do CTN e o art. 24 da Lei Federal n.º 11.457/20017, percebeu-se que a busca, por um dispositivo que sirva para solucionar o problema proposto, é complexa, não tendo sido suficiente para o caso nenhum dos supramencionados dispositivos.

Ao final, foi feita uma breve análise do art. 40, §4º, da Lei n.º 6.830/1980, o qual se apresentou como um norte para a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, merecendo destaque na análise da problemática referente à mora Administrativa em julgar os processos administrativos fiscais.

A norma em epígrafe, como dito, é um norte para solucionar o problema da mora administrativa em julgar os processos administrativos fiscais, todavia, ela não representa, por



si só, a solução. É imprescindível que o legislador se debruce sobre o tema para construir uma previsão legal suficiente para estabelecer um prazo razoável tanto para a Administração Pública, quanto para o Administrado, viabilizando a observância dos ditames constitucionais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 04 out. 2021.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 04 out. 2021.

_____. *Decreto n° 20.910*, de 6 de janeiro de 1932. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d20910.htm>. Acesso em: 04 out. 2021.

_____. *Decreto n° 70.235*, de 6 de março de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 04 out. 2021.

_____. *Lei n° 11.941*, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 04 out. 2021.

_____. *Portaria MF n° 277*, de 07 de junho de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92601>>. Acesso em: 04 out. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. *Apelação n° 0002068-27.2015.8.08.0024*. Relator: ARTHUR JOSÉ NEIVA DE ALMEIDA. Disponível em: <https://tj-es.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501591494/apelacao-apl-20682720158080024>. Acesso em: 29 ago. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Decadência e prescrição contra a Fazenda Pública: termos iniciais e finais – regras de contagem. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 3, n. 9-10, p. 295-303, jul./dez. 1979.

GRECO, Marco Aurélio. Perempção no lançamento tributário. In: COSTA, Alcides Jorge et al. *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Forense, Rio de Janeiro, v. 8, p. 502-517, 1988.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LESSA, Vinícius Rocha Braga. A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal municipal, estadual e federal. *Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM*, Belo Horizonte, ano 15, n. 53, p. 59-72, jul./set. 2014.



MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

PEREIRA, Maíhira Rei. *A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário*. 2018, 29 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Candido Mendes, Niterói, 2018.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 119-126, ago. 2001.

ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito à razoável duração do processo administrativo tributário e prescrição intercorrente. In: HIROSE, Tadaaqui, GEBRAN, João Pedro Neto (org.). *Curso Modular de Direito Constitucional*. São Paulo: Conceito Editorial, 2010.