



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO JUDICIAL DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DISCUSSÃO NOS
TRIBUNAIS SUPERIORES.

Priscila Martinez Masullo

Rio de Janeiro
2018

PRISCILA MARTINEZ MASULLO

POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO JUDICIAL DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DISCUSSÃO NOS
TRIBUNAIS SUPERIORES.

Artigo Científico apresentado como
exigência de conclusão de Curso de Pós-
Graduação *Lato Sensu* da Escola de
Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professores Orientadora:
Tatiana dos Santos Batista

Rio de Janeiro
2018

POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO JUDICIAL DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DISCUSSÃO NOS
TRIBUNAIS SUPERIORES.

Priscila Martinez Masullo

Graduada em Direito pela Universidade Cândido
Mendes. Advogada.

Resumo: subsiste discussão na doutrina e na jurisprudência sobre a aplicação da prescrição intercorrente aos processos administrativos fiscais. O presente trabalho irá contrapor os argumentos de cada corrente e apresentar a evolução da jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema. Por fim, pretende-se demonstrar que o Poder Judiciário não pode se furtar de analisar se, no caso concreto, restou ultrapassado ou não o prazo razoável para a solução do processo administrativo fiscal.

Palavras-chave: Direito Tributário. Processo Administrativo. Prescrição intercorrente.

Sumário: Introdução. 1. Das disposições da Constituição Federal e de leis federais que embasam a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. 2. Das correntes doutrinárias favoráveis e contrárias à aplicação da prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal. 3. Da jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a possibilidade de reconhecimento judicial da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Para tanto, abordam-se as posições doutrinárias e a jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema.

Há muito se busca uma solução em tempo razoável aos processos administrativos e judiciais. Sendo assim, este trabalho busca analisar a evolução legislativa do instituto da prescrição e a inserção dos princípios da eficiência e da razoável duração do processo no texto constitucional.

Subsiste discussão na doutrina e na jurisprudência relativa à possibilidade de ocorrência da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal em razão de a exigibilidade do crédito tributário estar suspensa pela apresentação de defesa administrativa, nos termos do art. 151, III, do CTN, bem como da necessidade de lei complementar para dispor sobre matéria tributária, nos termos do art. 146, III, da CRFB/88.

Sendo assim, objetiva-se analisar o embasamento da discussão sobre a (im)possibilidade de ocorrência da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal.

O primeiro capítulo irá apresentar as disposições da Constituição Federal e a evolução legislativa federal que embasam a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

O segundo capítulo abordará os fundamentos para a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal através da análise dos fundamentos favoráveis e contrários expostos pela doutrina.

Por fim, o terceiro capítulo destina-se a analisar como os Tribunais Superiores vêm se posicionando sobre o tema.

A pesquisa será desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, através do qual serão analisadas a doutrina, a jurisprudência e a legislação para demonstrar a possibilidade de ocorrência da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal.

1. DAS DISPOSIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E EM LEIS FEDERAIS QUE EMBASAM A OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O Código Tributário Nacional, nos artigos 173 e 174 dispõe, respectivamente, sobre a decadência e a prescrição, sendo a primeira a perda do próprio direito de lançar o crédito tributário e a segunda a perda do direito de ajuizar ação de execução fiscal para cobrá-lo.

No que toca à prescrição intercorrente, Paulsen¹ afirma, com base no artigo 40 da Lei n. 6.830/80 (LEF), que:

[...] é a que ocorre no curso da Execução Fiscal quando, interrompido o prazo prescricional pelo despacho do Juiz que determina a citação, se verificar a inércia do Fisco exequente, dando ensejo ao reinício do prazo quinquenal.

Por sua vez, a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal encontra guarida, principalmente, no princípio da razoável duração do processo, aplicável tanto aos processos administrativos quanto aos judiciais, inserido no art. 5º, LXXVIII, da CRFB/88, através da Emenda Constitucional n. 45/04 – que ficou conhecida como a reforma do Poder Judiciário, porquanto visava tornar este Poder mais eficiente, dando-lhe maior credibilidade.

¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 290.

Mas, antes disso, deve-se destacar que já havia em nosso ordenamento jurídico previsão de solução razoável aos processos, no art. 8, item 1º, do Pacto de San José da Costa Rica, ratificado pelo Brasil em 1992 e internalizado através do Decreto n. 678 de 6 de novembro de 1992², bem como da eficiência na administração pública, inserido no caput do art. 37, da CRFB/88 através da Emenda Constitucional n. 19/98.

Pois bem. Considerando que a razoável duração do processo foi inserida no artigo 5º, da CRFB/88, alguns autores³ sustentam que ela seria um direito fundamental. Assim, ela possui aplicação imediata e gera direito subjetivo aos jurisdicionados de exigirem do Poder Público prestações comissivas ou omissivas.

Por outro lado, há autores⁴ que qualificam a razoável duração do processo como princípio, porquanto veicula um estado de coisas que deve ser alcançado.

Quer seja considerada direito fundamental, quer seja considerada princípio - ou os dois -, deve-se frisar que a razoável duração do processo não impõe seja dada uma solução rápida aos litígios. O que se deve observar, a bem da verdade, é a proporcionalidade entre a duração do processo (meio) e a tutela do direito (fim).

Quanto ao histórico normativo do instituto ora em análise, é fundamental destacar e posicionar o seu alcance, à luz de uma interpretação sistemática e teleológica do ordenamento jurídico.

No que concerne ao âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se destacar, além do princípio da razoável duração do processo, a sua ligação com o princípio da legalidade, previsto no art. 37, *caput*, da CRFB/88, que impõe ao administrador público fazer somente o que a lei autoriza.

²BRASIL. Anexo ao Decreto n. 678, de 6 de novembro de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm>

Artigo 8. Garantias Judiciais. 1. Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.

³ NICOLITTI, André Luiz. *A duração razoável do processo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 21. CARVALHO, Fabiano. Emenda Constitucional 45: reafirmação da garantia da razoável duração do processo. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura*, São Paulo, v. 8, n. 29, p. 115-124, jan./abr. 2007.

⁴ OLIVEIRA, Robson Carlos de. O princípio constitucional da razoável duração do processo, explicitado pela EC n. 45, de 08.12.2004, e sua aplicação à execução civil: necessidade que o Poder Judiciário através dessa norma-princípio flexibilize as regras jurídicas e passe aplicá-las, garantindo um efetivo e qualificado acesso à Justiça. In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim et al (Coord.). *Reforma do Judiciário: Primeiras reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 655. GÓES, Gisele Santos Fernandes. Razoável duração do processo. In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim et al (Coord.). *Reforma do Judiciário: Primeiras reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 265.

Nesse mesmo contexto, o artigo 2º, *caput* e parágrafo único, I, da Lei n. 9.784/99, que rege o processo administrativo federal, bem como o artigo 2º, *caput* e § 1º, I, da Lei n. 5.427/09, que dispõe sobre o processo administrativo no Estado do Rio de Janeiro, impõem a “atuação conforme a lei e o direito”.

Além disso, o art. 24, da Lei n. 11.457/07, tornou obrigatória a prolação da decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas, ou recursos administrativos dos contribuintes e o artigo 49 da Lei n. 9.784/99, que regula o processo administrativo em geral no âmbito federal, estabeleceu o prazo de trinta dias para a prolação da decisão depois de concluída a instrução.

Por fim, o artigo 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/99, trouxe a previsão de prescrição intercorrente nos processos administrativos paralisados há mais de 3 (três) anos, que estejam pendentes de julgamento ou despacho, entretanto, por expressa previsão no artigo 5º, ele não se aplica aos processos de natureza tributária.

Nota-se, portanto, que antes mesmo da inserção do princípio da razoável duração do processo na Constituição Federal, o legislador já se preocupava com a solução dos litígios administrativos em tempo razoável.

No âmbito da execução fiscal, não há dúvida da possibilidade de reconhecimento da prescrição intercorrente, inclusive de ofício pelo magistrado, eis que previsto expressamente no art. 40, § 4º, da Lei n. 6.830/80 (LEF).

Além disso, o art. 4º, do Código de Processo Civil vigente consagrou a razoável duração do processo como norma fundamental do processo civil.

2. DAS CORRENTES DOUTRINÁRIAS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIAS À APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Nesse rumo, diversos doutrinadores⁵ começaram a defender a aplicação da prescrição intercorrente (ou decadência intercorrente)⁶ nos processos administrativos fiscais, assim como ocorre nas execuções fiscais.

⁵ PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 71, p. 119, ago. 2001. BITTAR, Djalma. *Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, São

No que se refere ao processo administrativo fiscal, Meirelles⁷ nos ensina que:

Processo administrativo tributário ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte. Nesse conceito amplo e genérico estão compreendidos todos os procedimentos fiscais próprios, sob as modalidades de controle (processos de lançamento e de consulta), de outorga (processos de isenção) e de punição (processos por infração fiscal) [...].

Quanto à prescrição, Medauar⁸ afirma se tratar da “perda da ação pelo transcurso do prazo para seu ajuizamento ou pelo abandono da causa durante o processo”.

Assim, a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal consiste no abandono do processo por parte da Fazenda Pública, que acarreta a perda do direito de exigir o crédito fiscal.

Nos dizeres de Pimenta⁹, “a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal é a perda do direito do sujeito ativo de cobrar o que fora exigido inicialmente com a lavratura do auto de infração, em face do escoamento de determinado prazo, sem a devida manifestação da autoridade competente”.

Além de se basear no princípio da razoável duração do processo, a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal está intimamente ligada ao princípio da segurança jurídica - previsto no art. 5º, XXXVI, da CRFB/88 e repetido no art. 2º, *caput*, da Lei n. 9.784/1999 -, que, por sua vez, constitui um subprincípio do Estado Democrático de Direito e sobreprincípio de outros valores que devem ser promovidos, como a estabilidade das

Paulo, n. 72, p. 22, set. 2001. MACHADO SEGUNDO, SOUZA, RODRIGUES, COSTA-CORRÊA, FERNANDES, HARADA e VARGAS apud ROCHA, Sérgio Andre. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 98.

⁶ O termo “prescrição intercorrente” se mostra mais adequado para aqueles que entendem que, com a notificação do lançamento, ocorre a constituição definitiva do crédito tributário, nos termos do artigo 145, do CTN, e o abandono do processo administrativo fiscal superior a 5 (cinco) anos acarreta a prescrição, nos termos do artigo 174 do CTN. Por outro lado, há quem entenda mais adequada a utilização do termo “decadência intercorrente”, eis que o crédito tributário somente será definitivamente constituído quando não couber a interposição de mais nenhum recurso administrativo.

⁷ MEIRELLES, Hely Lopes Meirelles, BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 834.

⁸ MEDAUAR apud MEIRELLES, Hely Lopes Meirelles, BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 877.

⁹ PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.71, p. 119, ago. 2001.

situações jurídicas, eis que o litígio administrativo não pode se prolongar indefinidamente no tempo.

Ademais, ela decorre do direito de petição, previsto no art. 5º, XXXIV, “a”, da CRFB/88, e dos princípios da oficialidade, que atribui ao Poder Público o dever de impulsionar o processo, e da eficiência no serviço público, prevista nos artigos 37, *caput*, da CRFB/88 e 2º, *caput*, da Lei n. 9.784/1999.

Ora, se no processo administrativo fiscal cabe à Fazenda Pública impulsionar o andamento processual para que o crédito tributário seja definitivamente constituído - ou desconstituído -, não se coaduna com o ordenamento jurídico a paralisação do processo por prazo superior a aquele previsto para o lançamento do próprio crédito tributário em discussão, previsto nos artigos 150, § 4º e 173, do CTN.

Outrossim, considerando que o processo administrativo fiscal visa o atendimento do interesse público, a sua conclusão em tempo razoável atende tanto aos interesses dos contribuintes quanto do Fisco, porquanto, por um lado, o contribuinte não fica sujeito ao aumento considerável do valor devido em razão da incidência de juros e correção monetária e o Fisco, por sua vez, não retarda o ingresso do numerário nos cofres públicos caso o crédito tributário seja definitivamente constituído.

Nesse rumo, há quem defenda que o prazo prescricional previsto no art. 173, parágrafo único, do CTN, serviria de fundamento para a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, cujo lapso temporal de 5 (cinco) anos se iniciaria com a lavratura do auto de infração - “medida preparatória indispensável ao lançamento” - e terminaria com o julgamento definitivo da impugnação e/ou recursos administrativos.

Nesse sentido, Paulsen¹⁰, seguindo entendimento há muito defendido por Greco, assevera que:

há fundamento para entendermos que a conclusão do processo administrativo-fiscal deve se dar no prazo máximo de cinco anos contados da data em que tenha sido iniciada a fiscalização, ou seja, da data da lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal de que tenha resultado o lançamento, sob pena de preempção, forte no parágrafo único do art. 173 do CTN.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 492. GRECO, Marco Aurélio. *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 502.

Sob outra perspectiva, Machado Segundo¹¹ entende que não se deve fixar um prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal, porém, caso seja ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos entre a prática dos atos processuais, deve-se considerar a ocorrência da prescrição intercorrente, eis que, nesta situação, segundo o autor, o que impede a propositura da execução fiscal não é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão da apresentação de impugnação/recurso administrativo, mas sim a inércia do Fisco em promover o andamento processual.

Nesse contexto, Barroso¹², ao tratar da prescrição intercorrente no âmbito dos processos administrativos, nos ensina que:

o fato de não haver uma norma dispondo especificamente acerca do prazo prescricional, em determinada hipótese, não confere a qualquer pretensão a nota de imprescritibilidade. Caberá ao intérprete buscar no sistema normativo, em regra através da interpretação extensiva ou da analogia, o prazo aplicável.

Em contrapartida, parte da doutrina¹³ entende que não seria cabível a ocorrência da prescrição intercorrente nos processos administrativos, porquanto o art. 146, III, “b”, da CRFB/88, determina que a cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre prescrição tributária. Assim, tendo em vista a ausência de lei complementar disciplinando a matéria, não caberia ao Poder Judiciário, tampouco à lei ordinária tratar da prescrição intercorrente.

Além disso, argumenta-se que a exigibilidade do crédito tributário estaria suspensa pela apresentação de defesa administrativa, nos termos do art. 151, III, do CTN, ou seja, se o crédito tributário sequer estaria definitivamente constituído, não caberia a sua extinção pela prescrição intercorrente.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 411.

¹² BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional: Tomo I*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 501.

¹³ ROCHA, Sérgio Andre. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 96-97. HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 159-162. DE SANTI, FEITOSA, SOARES DE MELLO, TORRES, CASSONE, GALIANO e CARNEIRO apud ROCHA, Sérgio Andre. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 96-97.

Nesse sentido, De Santi¹⁴ afirma que, “quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional”.

No mesmo passo, Coêlho¹⁵ defende que, entre a notificação do lançamento tributário e a solução do processo administrativo fiscal, “não corre nem o prazo de decadência (que já acabou) nem o da prescrição (que ainda não se iniciou), o que corre são os consectários do crédito, os juros e a correção monetária”.

Esse o aspecto doutrinário que tangencia o tema, também será fundamental analisar as considerações da jurisprudência em relação à prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

3. DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Feitas as considerações acerca da previsão legal e do entendimento doutrinário da aplicação da prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal, passa-se a demonstrar a evolução jurisprudencial sobre o tema.

O plenário do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Mandado de Segurança n. 24.167-5/RJ¹⁶, em 05.10.2006, de que foi relator o eminente Ministro Joaquim Barbosa, entendeu, por unanimidade, ser cabível a impetração de mandado de segurança quando ultrapassado o prazo de 180 (cento e oitenta) dias da interposição de recurso sem que a autoridade administrativa o tenha julgado e fixou o prazo de 30 (trinta) dias, previsto nos artigos 49 e 59, § 1º, da Lei n.9.784/99, para que o Secretário de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro julgasse o mérito do aludido recurso.

Em seu voto, o Ministro Carlos Britto destacou que:

[...] o ordenamento jurídico não obriga o legislador a legislar, mas obriga o julgador a julgar, inclusive na esfera administrativa, até porque o inciso LXXVIII do art. 5º,

¹⁴ DE SANTI apud PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.71, p. 120, ago. 2001.

¹⁵ COÊLHO apud HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 76.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 24.167-5. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1991603>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

introduzido pela Emenda nº 45, patenteia essa obrigatoriedade de julgar em tempo razoável.

Posteriormente, em 01.08.2008, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 124-8/SC¹⁷, o plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, entendeu que seria inconstitucional dispositivo da Constituição do Estado de Santa Catarina que previa hipótese de arquivamento e impossibilidade de revisão ou renovação do lançamento tributário no caso de ser ultrapassado o prazo para prolação de decisão final em processo contencioso administrativo-tributário, por ofender o disposto no artigo 146, III, “b”, da CRFB/88, que reserva à lei complementar dispor sobre decadência em matéria tributária.

Apesar disso, destacou-se que “o lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica”.

No mesmo ano, seguindo o entendimento que afirma ser inviável o estabelecimento de prazo prescricional através de lei ordinária, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 556.664-1/RS¹⁸ - um dos precedentes que ensejou a edição do Verbete nº 8 da sua Súmula Vinculante¹⁹, que declarou inconstitucionais os dispositivos da Lei n. 8.212/91, que estabeleceram o prazo prescricional decenal para as contribuições sociais -, proferiu o seguinte acórdão:

[...] As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. [...] O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. [...]

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 124-8/SC. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1492000>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 556.664-1/RS. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2541607>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

¹⁹ “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Especial n. 678.081/RJ²⁰, em 08.03.2005, reiterando a jurisprudência daquela Corte, afirmou que após a impugnação do lançamento e até que seja concluído o processo administrativo fiscal não há que se falar na fluência de prescrição nem de decadência e destacou o entendimento firmado nos seguintes julgados:

O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da fazenda (art. 174)' (RE 95365/MG, Rel. Ministro Décio Miranda, in DJ 03.12.81). (REsp nº 190092/SP)

A constituição definitiva do crédito tributário se dá quando não mais cabível recurso ou após o transcurso do prazo para sua interposição, na via administrativa. (REsp nº 239106/SP)

Com a notificação do auto de infração consuma-se o lançamento tributário. Após efetuado este ato, não mais se cogita em decadência. O recurso interposto contra a autuação apenas suspende a eficácia do lançamento já efetivado. (REsp nº 118158/SP)

Por seu turno, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 1.138.206/RS²¹ - submetido à sistemática dos recursos repetitivos -, em 09.08.2010, observando a inclusão da razoável do processo no artigo 5º, da CRFB/88, através da EC n. 45/04, determinou a conclusão de processo administrativo fiscal federal no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/07, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental do Recurso Especial n. 678.081/RJ. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: < <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400904436&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> >. Acesso em: 01 mar. 2018.

²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.138.206/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: < <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900847330&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> >. Acesso em: 01 mar. 2018.

RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, *in verbis*:

"a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. *Ad argumentandum tantum*, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do *thema judicandum*, *in verbis*:

[...]

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, *litteris*:

[...]

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24

da Lei 11.457/07).

[...]

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Por sua vez, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro vem admitindo a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal com fundamento nos princípios da eficiência, da segurança jurídica, do Estado democrático de Direito, da oficialidade, da legalidade administrativa, da razoável duração do processo e do direito de petição, consoante se nota do julgamento do recurso de apelação nº 0000668-23.2016.8.19.0028²², em 20.02.2018, pela Décima Nona Câmara Cível, assim ementado:

APELAÇÃO. PEDIDO DECLARATÓRIO DE RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. PROCESSO ADMINISTRATIVO QUE PERMANECEU PARALISADO POR CERCA DE OITO ANOS, SEM RECEBER DESPACHO. PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE QUE SE RECONHECE. ARTIGO 5º, LXXVIII, DA CF. DIREITO À RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO. O FISCO NÃO PODE POSSUIR PRAZO *AD ETERNUM* PARA DECIDIR IMPUGNAÇÕES ADMINISTRATIVAS CONTRA CRÉDITOS FISCAIS, TRIBUTÁRIOS OU NÃO, DE TAL FORMA QUE, NOS CASOS EM QUE RESTAREM DEMONSTRADAS A DESÍDIA E O DESCASO DA ADMINISTRAÇÃO, FAR-SE-Á NECESSÁRIA À APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ARTIGOS 45 E 74, § 1º, DA LEI ESTADUAL 5.427/2009. INADMITIR A OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE, NA ESFERA DO ADMINISTRATIVO FISCAL, CONFRONTA COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS: DA EFICIÊNCIA, DA SEGURANÇA JURÍDICA, DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, DA OFICIALIDADE, DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA, DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E DO DIREITO DE PETIÇÃO, NOTADAMENTE NO CASO EM QUE EXISTE LEI ESPECÍFICA NO ÂMBITO ESTADUAL, COMO OCORRE NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. PRECEDENTES DESTES TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PROVIMENTO DO RECURSO.

²² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação n. 0000668-23.2016.8.19.0028. Relator: Desembargador Guaraci de Campos Vianna. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201700185876>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

Como se nota, apesar de os Tribunais Superiores não admitirem expressamente a ocorrência da prescrição intercorrente nos processos administrativos fiscais, eles vêm aplicando o princípio da razoável duração do processo e estabelecendo prazos para a conclusão dos processos.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, verifica-se que a doutrina e a jurisprudência divergem sobre a possibilidade da ocorrência da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal.

Se, por um lado, há quem entenda que não é possível a aplicação da prescrição intercorrente em razão da ausência de lei complementar tratando do assunto, de acordo com o disposto no art. 146, III, “b”, da CRFB/88 e da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN, por outro lado, há quem defenda a incidência imediata do princípio da razoável duração do processo, aplicável tanto aos processos administrativos quanto aos judiciais, consoante o disposto no art. 5º, LXXVIII, da CRFB/88, além de outros princípios como segurança jurídica, direito de petição, oficialidade e eficiência no serviço público.

Apesar das divergências doutrinárias, o Poder Judiciário não deve se furtar de declarar a extinção do crédito tributário quando a inércia da Fazenda Pública em exigí-lo (ou constituí-lo definitivamente) for superior ao próprio prazo para a sua constituição, sob pena de não fornecer a prestação jurisdicional.

Assim, no que pese a divergência quanto à nomenclatura “prescrição intercorrente” e suas implicações, como a ausência de lei complementar sobre o assunto, é inconteste que deve ser dada solução aos processos administrativos em tempo razoável, ainda que com base nos princípios constitucionais da razoável duração do processo e seus corolários.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Lei n. 9.873, de 23 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9873.htm>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 18 fev. 2018.

_____. Decreto n. 678, de 6 de novembro de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 124-8/SC. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1492000>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 24.167-5. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1991603>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 556.664-1/RS. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2541607>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental do Recurso Especial n. 678.081/RJ. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400904436&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.138.206/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900847330&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação n. 0000668-23.2016.8.19.0028. Relator: Desembargador Guaraci de Campos Vianna. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201700185876>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang Sarlet; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel Mitidiero. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ROCHA, Sérgio Andre. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.71, p. 119-123, ago. 2001.

BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional: Tomo I*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes Meirelles, BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito Administrativo brasileiro*. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016.

HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 76.

NICOLITTI, André Luiz. *A duração razoável do processo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CARVALHO, Fabiano. Emenda Constitucional 45: reafirmação da garantia da razoável duração do processo. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura*, São Paulo, v. 8, n. 29, p. 115-124, jan./abr. 2007.

WAMBIER, Tereza Arruda Alvim et al (Coord.). *Reforma do Judiciário: Primeiras reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.