

SOBRE A APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

THE APPLICATION OF THE INTERCURRENT PRESCRIPTION ON TAX ADMINISTRATIVE PROCESS

Maria Raquel Firmino Ramos¹

RESUMO

O direito à razoável duração do processo foi inserido no rol dos direitos fundamentais por meio da Emenda Constitucional nº 45/2004, que introduziu o inciso LXXVIII ao artigo 5º da Constituição de 1988. Não obstante o processo com uma duração razoável ser um direito de difícil delimitação pela sua amplitude interpretativa, os diplomas infraconstitucionais delimitam-no por meio de regras específicas. Nesse sentido, o processo tributário contém uma regra limitativa para o processo de Execução Fiscal, a chamada prescrição intercorrente, a qual prevê a decretação de ofício pelo magistrado em caso de o Fisco quedar-se inerte por mais de 5 (cinco) anos no processo executivo após o seu arquivamento. Por outro lado, o processo administrativo fiscal convive com um ilimitado arbítrio do Fisco, porquanto não sofre limitação específica uniforme acerca da duração do processo administrativo. E com isso, não raras vezes, o Fisco estende injustificadamente o procedimento muito além do prazo prescricional de extinção do crédito previsto no artigo 174 do CTN. Por isso, este artigo pretende analisar, com base na doutrina e na jurisprudência, se é possível utilizar a analogia com o diploma executivo fiscal para aplicar a prescrição intercorrente no procedimento administrativo tributário em caso de dilações injustificadas do Fisco.

PALAVRAS CHAVE: Direito Processual Constitucional; A Razoável duração do Processo; Processo Administrativo Tributário; Prescrição Intercorrente.

ABSTRACT

The right to reasonable length of proceedings was entered on the list of fundamental rights by Constitutional Amendment nº. 45/2004, which introduced the item LXXVIII to Article 5 of the 1988 Constitution. Nevertheless the process within a reasonable time be a right hard delineation by its interpretative breadth, the infra diplomas delimit it by specific rules. In this sense, the tax process contains a restrictive rule for the tax foreclosure process, the call intercurrent prescribing, which provides for the declaration of office by the magistrate in the case of the Fisco takedown is inert for more than five (5) years in the case executive after its filing. Moreover, the tax administrative process coexists with an unlimited discretion of the tax authorities, the reason for that is because not suffer uniform specific limitation on the duration of the administrative process. And with that, often, the Fisco unreasonably extends the procedure far beyond the limitations period for termination of the credit provided for in Article 174 of the CTN. Therefore, this article seeks to analyze, based on the doctrine and jurisprudence, it is possible to use the analogy with the tax executive diploma to apply intercurrent prescribing the tax administrative procedure in case of unjustified delays the Fisco.

¹ Mestranda em Direito Público pela Universidade Federal de Alagoas – UFAL; pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; Bolsista Capes-CNPQ. Advogada.

KEYWORDS: Constitutional Procedural Law; Tax Administrative Procedure; The Reasonable Length of Process; Intercurrent prescription.

1. INTRODUÇÃO

A Magna Carta de 1988 inseriu a razoável duração do processo no rol dos direitos fundamentais (artigo 5º, LXXVIII), vinculando todos os Poderes da República. Corroborando com esse preceito, há no âmbito executivo fiscal a previsão da aplicação da prescrição no curso do processo de execução fiscal (artigo 40, § 4º, da Lei de Execução Fiscal – LEF), a chamada prescrição intercorrente. Entretanto, o legislador manteve-se silente quanto ao processo administrativo fiscal. E por isso, o Fisco (nos diversos níveis de governo) amiúde percorre mais de um lustro para prolatar a decisão na esfera administrativa tributária, excedendo, com isso, a prescrição do crédito tributário previsto no artigo 174 do CTN.

A omissão legislativa supramencionada tem gerado divergências em relação à possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente no âmbito administrativo tributário. Sobretudo por causa do comando inserto no artigo 151, III, do CTN, que prevê a suspensão da prescrição do crédito tributário no caso do manejo de recurso impugnativo administrativo da cobrança fiscal pelo contribuinte. Com base na previsão dessa suspensão da prescrição, o Fisco sustenta ser possível a execução fiscal de créditos decorrentes de procedimentos administrativos que demoraram muito mais do que o prazo da prescrição para serem julgados.

Da mesma natureza, sabe-se que a parte inerte no processo sofre as consequências de sua inoperância injustificada através da caducidade. Nesse sentido, no âmbito da Execução Fiscal, o legislador elegeu a prescrição intercorrente como ônus pela inércia do Fisco no processo executivo.

Com base nisso, pretende-se analisar, nesse trabalho, as posições da doutrina e de algumas decisões judiciais, sobre a possibilidade da aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, apontando as divergências que permeiam o tema, buscando por uma solução que mais se coadune ao sistema processual constitucional.

2. A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O direito à razoável duração do processo foi inserido no rol dos direitos fundamentais da Magna Carta de 1988 por meio da Emenda Constitucional nº 45 que acresceu o inciso LXXVIII ao artigo 5º, *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.”. Ademais, conforme o ensino de Alexandre Freitas Câmara, não obstante essa inserção só tenha ocorrido em 2004, com a conhecida Emenda da Reforma do Poder Judiciário, o princípio da tempestividade da tutela jurisdicional tem sido preconizado pelo no nosso ordenamento através do Pacto de São José da Costa Rica, do qual o Brasil é signatário (CÂMARA, 2011, p. 60).

Assim, esse direito vincula todas as esferas do Poder Público e visa garantir uma tutela tempestivamente eficaz, pois conforme advoga Rui Barbosa: “[...] justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta. Porque a dilação ilegal nas mãos do julgador contraria o direito escrito das partes, e, assim, as lesa no patrimônio, honra e liberdade (BARBOSA, 1997, p. 40).”

Essa premissa recebe maior destaque em um contexto de neoconstitucionalismo, tal como defende Eduardo Gambi, em que se pretende quebrar o imobilismo e o engessamento dos conceitos jurídicos para adequar o discurso e provimentos jurídicos com o intuito de garantir os direitos fundamentais inscritos na Magna Carta (GAMBI, 2006, p. 662). Esse parâmetro será irradiado para todos os diplomas infraconstitucionais, que passam a ser entendidos sob a perspectiva constitucional a tal ponto de serem adjetivados de constitucionais, tais como o direito processual civil constitucional e o direito tributário constitucional, por exemplos.

Assim, esse direito, que Fredie Didier Jr. cunhou de direito fundamental a um processo sem dilações indevidas (DIDIER JR, 2009, V.1, p. 53) está amparado pela sistemática jurídica hodierna lastreada pelos direitos fundamentais e pelas garantias do jurisdicionado (administrado) a um processo que siga rigorosamente o devido processo legal, sob pena de declaração de invalidade, tal como ocorre no caso de descumprimento da garantia fundamental à decisão fundamentada (SILVA, 2007, p. 169-196.).

Nessa perspectiva todos os Poderes da República ficam adstritos ao princípio processual mor, o devido processo legal, o qual se irradia por meio de direitos e garantias específicos, como no direito ora tratado da razoável duração do processo.

Por conseguinte, devido à força normativa da constituição, todo o procedimento, seja judicial ou administrativo, deve obediência a esse comando constitucional, a fim de que o modelo constitucional instituído pelo Estado (Constituição Jurídica) seja efetivado (Constituição Real) (HESSE, 1991).

Por isso, a duração razoável do processo é um comando cogente em todas as esferas do Poder Público de forma a proporcionar ao administrado a garantia de um procedimento justo e tempestivamente eficaz. De modo que no presente trabalho pretende-se analisar se apesar do vácuo legislativo em relação à duração do processo administrativo tributário, seria possível a aplicação desse direito à razoável duração do processo nesse âmbito e, caso haja essa possibilidade, como aplicá-lo especificamente na esfera administrativa fiscal.

Ainda assim, vale frisar que, apesar de parte da doutrina (Barbosa Moreira, por exemplo) defender que há incompatibilidade entre o preceito supracitado e o cumprimento das garantias processuais, Frederico Augusto Leopoldino Koehler defende em sua obra *A razoável duração do processo* que o duelo clássico tempo *versus* processo não pode ser suscitado quando o procedimento segue o devido processo legal. Segundo Koehler, esse antagonismo é apenas aparente, pois é o equilíbrio entre as partes que garantirá o processo justo. A celeridade excessiva ou o prolongamento indevido, esses sim, podem gerar injustiça. (KOEHLER, 2013, p. 31-33).

Isso pode ser compreendido porquanto o direito fundamental ora suscitado não retira nenhuma outra garantia constitucional, mas inibe a utilização do processo como meio protelatório que privilegie apenas uma parte.

Nesse mesmo sentido, conquanto haja o dispositivo constitucional garantindo um procedimento com duração razoável, não há uma delimitação de um tempo exato para que se conclua o processo. E isso se deve a complexidade que permeia o instituto, haja vista, além do procedimento razoavelmente célere, devem-se respeitar todas as garantias do devido processo legal (contraditório, juiz natural, competência, etc).

No processo judicial há normas infraconstitucionais que indiretamente delimitam o procedimento tendo como fundamento o direito constitucional à razoável duração processual. É o caso do processo de Execução Fiscal (Lei de Execução Fiscal), que através do instituto da prescrição intercorrente, delimita a duração do processo executivo.

O processo administrativo fiscal, por sua vez, padece de regulamentação infraconstitucional a respeito de um limite temporal para a sua conclusão. E isso tem servido como justificativa para que o Fisco dilate exageradamente o procedimento administrativo, e, ainda assim, reivindique o direito ao crédito tributário sustentando que este estava suspenso enquanto tramitava o procedimento, com base no artigo 151, III do CTN. Essa situação pode causar uma extrema insegurança jurídica, dando ensejo, inclusive a ideia de que o sistema pátrio permite a imprescritibilidade do crédito tributário e uma afronta ao preceito processual ora estudado.

Além disso, pode-se apontar que apesar da omissão legislativa quanto à duração desse procedimento administrativo tributário, o direito ora tratado garante expressamente que tanto no âmbito judicial como administrativo haja uma duração razoável, bem como haja a garantia de meios para uma tramitação célere do procedimento.

Tanto é assim que leis atentatórias à razoável duração do processo podem ser alvos de controle de constitucionalidade, seja pela via difusa ou abstrata. E, conforme o ensino de Luigi Comoglio, citado por Koehler, a Corte Constitucional deve apreciar a legitimidade das disposições que prevejam dilações excessivas e injustificáveis do ponto de vista do direito de ação ou de defesa (KOEHLER, 2013, p. 69).

Por isso, é importante indagar se, quando o Fisco inicia um procedimento administrativo, ele deve estar adstrito ao comando constitucional da razoável duração do processo, mesmo sem previsão legal específica. Ou, se diante da omissão legislativa em relação à aplicação de uma prescrição no curso do processo e com base no artigo 151, III do CTN, seria admissível que o procedimento administrativo durasse ilimitadamente (prescrição do crédito previsto no artigo 174 do CTN).

Adiante, para tentar responder a essas indagações, discorre-se a respeito da natureza jurídica do instituto processual prescricional civil e tributário e, também, do instituto da prescrição intercorrente previsto na Lei de Execução Fiscal, apontando-se a viabilidade jurídica de aplicar este último no procedimento administrativo.

3. A PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A prescrição no processo civil, cuja definição se encontra no Código Civil de 2002 (artigos 189 a 196.), da mesma forma que a decadência, é um exemplo de caducidade. Diferencia-se daquela porque, conforme defende Fredie Didier Jr., a prescrição seria a perda do poder de efetivar o direito a uma prestação pelo seu não exercício no prazo legal. Ainda segundo o autor, a prescrição, diferentemente da preclusão e da decadência, não conduz à perda de direitos, faculdades ou poderes, mas ao encobrimento de sua eficácia, obstando a satisfação da prestação almejada por causa da inércia do credor (DIDIER, 2009, p. 288).

No entender de Ovídio Baptista da Silva, da mesma forma, a prescrição da ação não extingue o direito que continua a existir apenas destituído de acionabilidade. Nesse caso é plenamente válido o pagamento de crédito prescrito, não podendo ser repetido (SILVA, 2005, p. 303).

Para Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery, citando o pensamento de Agnelo Amorin Filho, a diferenciação entre prescrição e decadência susomencionada propugnada por Fredie Didier Jr. e Ovídio Baptista seria insuficiente, pois somente caberia esse critério de distinção nas pretensões exercitáveis por meio de ação condenatória as quais sempre estariam sujeitas à prescrição, porquanto nos casos dos direitos potestativos (exercidos independentemente de violação), em que esses direitos são reivindicados por meio de pretensão constitutiva e quando a lei estabelece prazo, este é correspondente à decadência. Já nos casos das pretensões constitutivas sem prazo definido em lei, o direito não se extingue pelo não uso, aplicando-se o princípio da inesgotabilidade ou da perpetuidade (NERY JR E NERY, 2013, p. 625).

No direito tributário, por seu turno, a prescrição está prevista no artigo 174 do CTN, o qual estabelece o prazo de 5 (cinco) anos para que o Fisco ingresse com a pretensão creditícia em face do contribuinte devedor, a contar da constituição definitiva do crédito tributário, in verbis: “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

Aparentemente simples, o tema da prescrição no direito tributário provoca inúmeros debates e pouco consenso entre a doutrina e a jurisprudência. Isso porque envolve um dos mais intrincados assuntos do direito tributário que é o estabelecimento de um termo *a quo* para a constituição definitiva do crédito tributário aludido no artigo 174 do CTN, pois somente, a partir disso, pode-se estabelecer a ocorrência da decadência ou da prescrição do crédito tributário (RIBEIRO, 2009, p. 379).

Há na doutrina duas principais linhas de pensamento a respeito da constituição do crédito tributário. Na primeira corrente, defendida por Alberto Xavier (*Apud* Dâmares Ferreira), compreende-se que o crédito é definitivamente constituído a partir da notificação do seu lançamento ao sujeito passivo da obrigação tributária (FERREIRA, 2011, P. 900). Esta corrente também é seguida por Paulo de Barros Carvalho e por Eurico Marcos Diniz de Santi, segundo os quais a notificação válida do lançamento tributário ou o auto-lançamento (tributos sujeitos a lançamento por homologação) ensejaria a constituição definitiva do crédito tributário. Dessa forma, o termo *a quo* da prescrição é o momento da notificação do lançamento do crédito tributário pelo Fisco ao contribuinte. Já a segunda corrente, defendida por Hugo de Brito Machado, o lançamento definitivo acontece quando se exaurir a possibilidade de recurso administrativo.

No presente artigo, defende-se a ideia anunciada na primeira corrente, de maneira que a prescrição possui como termo *a quo*, a notificação do lançamento do crédito ao sujeito passivo da obrigação tributária. Adota-se essa linha porque a constituição do crédito é entendida como a inserção do fato gerador no mundo jurídico, que se dá através da notificação do lançamento. De maneira que se este não for impugnado pelo contribuinte, não há nada que se modificar, ensejando o direito do Fisco a cobrança coercitiva do crédito. Caso contrário, com a impugnação do contribuinte, há abertura de processo administrativo fiscal e o ato de lançamento pode ser modificado ou manter-se como no original. Isso não indica que há um processo de constituição do ato, apenas que ele foi alvo de contestação. Se as razões da contestação forem aceitas, o lançamento do crédito será modificado. Caso contrário, este será ratificado. O fato de haver a suspensão do crédito com o início do procedimento administrativo fiscal, não indica a ausência de constituição definitiva do ato. É apenas o direito do Fisco de ter resguardada posterior Execução Fiscal.

Ademais, cabe acrescentar que, conquanto a prescrição disposta no artigo 156, V, do CTN também possua natureza processual, tal como a constante no Código Civil (no artigo 189), a prescrição aludida no CTN diferencia-se da prevista na legislação civil. Isso porque, enquanto com a ocorrência da prescrição civil é originada a obrigação natural, a prescrição tributária tem por efeito extinguir o crédito tributário, ou seja, extingue-se definitivamente a obrigação relativa aquele crédito (FERREIRA, 2011, P. 900).

De outra sorte, em 2004 a Lei nº 11.051 acrescentou o §4º ao artigo 40 da LEF prevendo a decretação da prescrição intercorrente de ofício pelo juiz em caso do transcurso do

prazo prescricional do crédito tributário, a contar do despacho que ordena o arquivamento do procedimento executivo (JARDIM, p. 2011, p. 316).

E isso ocorre porque a Fazenda Pública deve tomar as providências de sua responsabilidade para dar prosseguimento a Execução Fiscal no prazo estabelecido na legislação executiva (RIBEIRO, 2009, p. 388). Não está de acordo com a segurança jurídica e com o devido processo legal um procedimento que se estenda além do necessário para tutelar o direito do Fisco ao cumprimento da obrigação tributária. Até porque a Fazenda Pública possui os mecanismos jurídicos disponíveis para realizar a constrição dos bens do contribuinte e, por isso, nada mais razoável do que um prazo quinquenal para agir. Vale acrescentar ainda que o prazo adotado pela prescrição intercorrente se coaduna com o primado propugnado pela razoável duração do processo.

A partir desse mandamento, pode-se inferir que o ordenamento jurídico brasileiro se opõe à eternização de pendências judiciais no âmbito tributário, evidenciando o sobrepujamento da segurança jurídica e da razoável duração do processo. No entanto, se se admite o contrário, estar-se-ia permitindo, como já exposto acima, a imprescritibilidade do crédito tributário e a extensão indevida do procedimento executivo.

A prescrição intercorrente, portanto, configura a opção legislativa, para em caso de ausência de bens do devedor, ultrapassado o prazo prescricional do crédito (um lustro), extinguir-se a obrigação tributária por meio da decretação da prescrição de ofício pelo juiz (depois de ouvida a Fazenda Pública ou diretamente pelo juiz no caso previsto no § 5º do artigo 40).

Ocorre que, não obstante essa previsão para a Execução Fiscal existe, como já elucidado, um vácuo legislativo no processo administrativo fiscal. Com isso, o Fisco (nos diversos níveis federativos) opera com a discricionariedade que lhe convier a tal ponto de demorar mais de uma década para prolatar a decisão, conforme se verá adiante. Essa situação, por conseguinte, gera uma insegurança no meio jurídico e um enorme arbítrio para o Fisco, em detrimento dos direitos fundamentais do contribuinte e do cidadão, ofendendo diretamente o direito fundamental à razoável duração do processo.

4. A DECRETAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Como já elucidado, a despeito do processo judicial tributário, a Lei de Execução Fiscal - LEF (Lei nº 6.830 de 1980) prevê no seu artigo 40, §4º a aplicação da prescrição intercorrente (aquela que ocorre no curso do processo) na execução fiscal em caso do procedimento permanecer arquivado por mais de cinco anos (prazo prescricional de cobrança do crédito tributário).

Desse dispositivo podemos extrair claramente duas prescrições normativas presentes no ordenamento pátrio: 1) o crédito tributário não é imprescritível; 2) o direito a um processo sem dilação indevida. Isso porque, conforme o artigo 174 do CTN, o crédito tributário prescreve em cinco anos tendo como termo *a quo* a data da sua constituição. De outro lado, também prenuncia que apesar de devidamente institucionalizada a cobrança através da execução fiscal, esse não pode tramitar *ad aeternum*, sob pena de se estar infirmando a prescritibilidade do crédito, bem assim como se estar renegando o direito fundamental à razoável duração do processo.

No processo administrativo tributário, por seu turno, iniciado pelo Fisco não há regramento expresso quanto à aplicação da prescrição intercorrente. Essa omissão tem provocado uma extensão indevida do procedimento administrativo fiscal que muitas vezes excede o prazo quinquenal sem que o Fisco julgue definitivamente, tal como esta decisão prolatada recentemente:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. CTN. ARTIGO 174. APLICAÇÃO. I – O inciso LXXVIII do artigo 5º da Constituição Federal assegura que, a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. II – A interposição de defesa administrativa pelo contribuinte suspende a exigibilidade do crédito tributário e a prescrição da cobrança, segundo disposição contida no artigo 151, III do Código Tributário Nacional. III – Não se afigura razoável aceitar a suspensão da fluência do prazo prescricional de 5 (cinco) por mais de 7 (sete) anos, eis que o artigo 62 da Lei Municipal nº 4.279/1990 fixava 90 (noventa) dias para o julgamento da defesa administrativa fiscal. IV – Em execução fiscal só é exigível a intimação do Fisco antes de decretar a prescrição, se se tratar da intercorrente submetida ao regime do § 4º do artigo 40 da LEF. A prescrição comum deve ser declarada de ofício, a teor da regra inserta no parágrafo 5º do artigo 219 do Código de Processo Civil. V – Evidenciado que decorreram mais de cinco anos entre a constituição do crédito fiscal e a propositura da ação, impositiva é a confirmação da sentença que decretou a prescrição. RECURSO NÃO PROVIDO. (TJ-BA - APL: 01800116520078050001 BA 0180011-65.2007.8.05.0001, Relator: Heloísa Pinto de Freitas Vieira Graddi, Data de Julgamento: 29/01/2013, Terceira Câmara Cível, Data de Publicação: 25/09/2013)

Percebe-se nesse caso, que a legislação municipal continha uma regra que fixava em 90 (noventa) dias o julgamento da defesa administrativa, e que, mesmo assim, o Fisco Municipal demorou 7 (sete) anos para julgar o recurso do contribuinte. A magistrada utilizou como parâmetro para decretar a prescrição do crédito tributário, o prazo quinquenal estabelecido no artigoartigo 174 do CTN, além da analogia com a prescrição intercorrente prevista no § 4º do artigo 40 da LEF.

Sem recorrer a argumentos de autoridade, mas ao mesmo tempo aproveitando-se desse precedente, convém questionar se é possível utilizar a analogia para aplicar os efeitos da prescrição intercorrente também no processo administrativo.

O método analógico, conforme Tércio Sampaio Ferraz Jr., é um procedimento lógico que leva muitos teóricos a buscar seu rigor, sobretudo debruçando-se no princípio da semelhança (FERRAZ JR., 1980, p. 53).

Assim, ao buscar as soluções no próprio sistema normativo brasileiro, percebe-se que o método analógico deve se utilizado em: 1) casos semelhantes em matéria tributária; 2) apenas *in favorem* em relação ao contribuinte (SABBAG, 2010, p. 95), ou seja, nunca deve ser utilizada em desfavor do contribuinte, conforme a intelecção do artigo 108 do CTN.

Pode-se afirmar que o método analógico é perfeitamente aceitável no tema ora trabalhado, pois as duas situações são procedimentos em que um tem regra específica (processo judicial) e outro não possui uma uniformidade de regras que delimitem o um prazo razoável para a duração (processo administrativo). Ademais, neste último caso, há de se convir que existe quatro níveis federativos (União, Estado, Distrito Federal e Município), o que enseja uma maior complexidade no estabelecimento de um regramento estabelecendo um prazo uniforme para o procedimento administrativo tributário, por causa da autonomia federativa dos entes. No entanto, apesar disso, a sobreposição das normas constitucionais, sobretudo em relação ao império dos direitos fundamentais, exige o estabelecimento de limites impedindo um arbítrio para o Estado em detrimento dos direito do cidadão.

Ademais, conforme a lição de Hugo de Brito Machado Segundo, por causa do primado da segurança jurídica, deve-se compreender que há limite no procedimento administrativo fiscal. E mesmo com a suspensão da prescrição, decorrente da suspensão da exigibilidade do crédito tributário disposto no artigo 151, III do CTN, se o Fisco se mantém inerte,

injustificadamente, seria plenamente aceitável a aplicação da prescrição intercorrente (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 183-188).

Acrescente-se também que a dilação injustificada do processo administrativo tributário gera extrema insegurança jurídica e ofende aos direitos fundamentais do contribuinte, funcionando como um incentivo à ineficiência da máquina pública e desrespeitando os princípios constitucionais que norteiam Administração Pública. Ainda assim, observa-se que inadmitir um limite para o julgamento do processo administrativo significa aceitar uma extensão desmedida da suspensão da exigibilidade do crédito e, conseqüentemente, uma suspensão da prescrição ilimitada.

Percebe-se, dessa forma, que o tema suscita divergências doutrinária e jurisprudencial, dividindo opiniões e diferentes julgados. Com isso, enquanto uma corrente da doutrina defende a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo sustentada no direito fundamental à razoável duração do processo (Hugo de Brito Machado Segundo), outra parte defende que, na ausência de lei, a suspensão da prescrição dura até o esgotamento da esfera administrativa (Dâmares Ferreira). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, por sua vez, possui o entendimento de que somente através da constituição definitiva (no sentido de Hugo de Brito Machado) do crédito tributário inicia-se a prescrição. Diante disso, para o STJ enquanto não se esgotar a via administrativa a prescrição continua suspensa, e, por isso, incabível a prescrição intercorrente no âmbito administrativo. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 151, INCISO III, E 174 DO CTN. 1. O STJ fixou orientação de que o prazo prescricional previsto no artigo 174 do CTN só se inicia com a apreciação, em definitivo, do recurso administrativo (artigo 151, inciso III, do CTN). 2. Agravo regimental a que se nega provimento.(STJ - AgRg no Ag: 652868 SP 2005/0000897-7, Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 02/08/2005, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 05/09/2005 p. 364)

De outra banda, algumas decisões do próprio tribunal tem admitido a ocorrência de prescrição do crédito no processo administrativo e assim declarando a sua extinção, em casos de dilação exagerada do procedimento sem nenhuma justificação por parte do Fisco, tal qual a decisão do Fisco Estadual do Rio Grande do Sul que durou 12 (doze) anos para ser prolatada na primeira instância administrativa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO

ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 151, INCISO III, E 174 DO CTN. 1. O STJ fixou orientação de que o prazo prescricional previsto no artigo 174 do CTN só se inicia com a apreciação, em definitivo, do recurso administrativo (artigo 151, inciso III, do CTN). 2. Agravo regimental a que se nega provimento.(STJ - AgRg no Ag: 652868 SP 2005/0000897-7, Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 02/08/2005, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 05/09/2005 p. 364)

É importante frisar que no sistema hodierno o juiz deve interpretar de forma a garantir maior efetividade à Constituição, filtrando as interpretações para que essas melhor se ajustem às normas constitucionais (MARINONI, 2005, p. 99). Essa é a interpretação sistemática, até porque o Direito é uno, não havendo cisões entre os ramos, a não ser para fins estritamente didáticos. Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho defende a impossibilidade de se cindir o incidível (CARVALHO, 2013, p. 41).

Ademais, em não raros casos em que não existe regulação legal, o juiz poderia criar norma geral (Hart *apud* Marinoni). Para tanto o é importante indagar como o juiz constrói a norma geral em tais casos, quando a lei é omissa ou contraditória aos direitos fundamentais. Solucionar os casos conforme os direitos fundamentais, então, não significa conferir à decisão validade extrajurídica, mas atividade típica da jurisdição contemporânea que está subordinada aos princípios constitucionais (MARINONI, 2005, p. 106-107).

Cabe acrescentar ainda que o ordenamento brasileiro prevê na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (no artigo 4º) a aplicação da analogia, os bons costumes e os princípios gerais de direito, em caso de o juiz se deparar com uma omissão legislativa e na presença de similitude entre os casos.

Por isso, a partir da interpretação conforme a Constituição, considerando o direito fundamental à razoável duração do processo, a teoria dos direitos fundamentais e o devido processo legal, é possível utilizar a analogia para aplicar a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, previsto no artigo 40, §4º da LEF. Isso é cabível porque se no âmbito judicial existe esse ônus expresso para o caso em que há inércia injustificada do Fisco, muito mais haveria no processo administrativo, pois este, via de regra, estaria mais suscetível à discricionariedade do órgão julgador.

Com isso, compreende-se ser perfeitamente aplicável, por analogia à execução fiscal, a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. E isso pode ser considerado porque, apesar da suspensão do crédito tributário estar inserta no artigo 151, III, do CTN, não

se pode, à luz do direito fundamental à razoável duração do processo, admitir uma suspensão da prescrição que exceda o próprio limite imposto a esta por lei, ou seja, extrapole o prazo quinquenal.

Isso posto, o Fisco não pode se valer da omissão legislativa para justificar sua inércia, que inclusive é contrária ao princípio da eficiência que vincula toda a Administração (*caput* do artigo 37 da Constituição de 1988). Vale acrescentar também que ao indeferindo o recurso administrativo, a demora no julgamento causa enorme prejuízo ao contribuinte que deverá arcar com a atualização monetária dos anos do débito tributário, gerando enriquecimento ilícito por parte do Fisco.

Portanto, a aplicação da analogia é o meio mais adequado para sanar o vácuo legislativo em relação à prescrição no processo administrativo tributário, pois, além de preencher os requisitos para utilização do método analógico, está em conformidade com os princípios constitucionais tributários da prescritibilidade do crédito tributário (artigo 174 do CTN) e do preceito processual constitucional da tempestividade da tutela jurisdicional.

5. CONCLUSÃO

A ausência de enunciados prescritivos uniformes limitando o prazo para o processo administrativo fiscal tem gerado enorme prejuízo aos direitos fundamentais do contribuinte, porquanto este fica à disposição da discricionariedade do julgador administrativo, que em não raras vezes, diante do vácuo legislativo, dilata injustificadamente o processo administrativo tributário muito além do prazo prescricional (um lustro) conferido ao Fisco para pleitear o crédito tributário.

Com base nisso, a doutrina, bem como algumas decisões dos tribunais de justiça sustentam que a aplicação sistemática do direito fundamental à razoável duração do processo, somada a prescritibilidade do crédito tributário ensejam uma interpretação análoga à previsão ínsita na LEF (artigo 40, §4º) de modo a ser possível decretar a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. E essa interpretação é sustentada, sobretudo porque, apesar de não haver regra específica e, mesmo que haja a suspensão da exigibilidade do crédito previsto no artigo 151, III do CTN, a inércia injustificada do Fisco não pode prevalecer no

sistema normativo de modo a admitir uma extensão exagerada do procedimento administrativo tributário, porque a suspensão da prescrição não pode durar *ad aeternum*.

Assim, conforme sustentado ao longo deste artigo, essa interpretação preconiza a conformidade com a Constituição Federal de 1988, estabelecendo como premissa os princípios norteadores do ordenamento jurídico pátrio, bem como utiliza a resolução de conflito estabelecido no próprio sistema, através do método analógico. Esse método fora utilizado por tratar de casos semelhantes e com uma base normativa comum, que é o direito fundamental à razoável duração do processo.

Esse direcionamento sustenta-se na medida em o sistema jurídico pátrio não permite que a omissão legislativa específica descumpra direito fundamental inserto na Magna Carta de 1988. Nem tampouco, admite a permanência de tamanha insegurança jurídica, e, um incentivo indireto para a inoperância da máquina pública, que também, vale acrescer, está adstrita ao princípio constitucional da eficiência.

Por isso, diante da omissão legislativa quanto ao estabelecimento de um prazo para a duração do processo administrativo tributário, e com base no direito fundamental à razoável duração do processo, a aplicação analógica da prescrição intercorrente prevista da Lei de Execução Fiscal é plenamente cabível na solução da situação em tela, haja vista *dormientibus non succurrit jus*, mesmo que a parte dormente seja o próprio Estado.

E isso é possível porque por meio da analogia com a LEF, o Estado-juiz estará optando por um método de resolução de conflito inserto no próprio sistema normativo, bem como estará cumprindo um dos comandos mais indicativos do anseio maior do Direito que é a tutela justa. E, como já citado, conforme Rui Barbosa, justiça é sinônimo de tutela tempestiva. Por isso, permitir que o Fisco se beneficie de sua inércia, inadmitindo a prescrição em caso de dilação injustificada do processo administrativo tributário, significa desconstruir as bases normativas pelas quais está calcado o sistema normativo brasileiro, ignorando por completo o primado do direito à tutela processual sem dilações indevidas.

Por fim, o presente trabalho concluiu que no contexto de irradiação das normas constitucionais em todas as relações jurídicas, a interpretação conforme a Constituição permite a utilização da prescrição intercorrente. Sobretudo por ser a solução mais eficaz, capaz de conferir segurança jurídica ao administrado e ao mesmo tempo garantir-lhe a razoável duração do processo.

6. REFERÊNCIAS

- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: 5ª Ed. Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.
- CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 21ª Edição. Rio de Janeiro: Lamen Juris, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 11ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2009, V.1.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1980.
- FERREIRA, Dâmares. A prescrição como forma de extinção do crédito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. *Direito Tributário: princípios gerais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais, v. 1).
- GAMBI, Eduardo. Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo. In: *Processo e Constituição – Estudos em homenagem ao professor José Carlos Barbosa Moreira*. São Paulo: RT, 2006.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.
- KOEHLER, Frederico Augusto Leopoldino. *A razoável duração do processo*. 2ª Ed. (revista, ampliada e atualizada). Salvador: Juspodivm, 2013.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MARINONI, Luiz Guilherme. A jurisdição no Estado Contemporâneo. In: MARINONI, Guilherme (Coord.). *Estudos de Direito Processual Civil – Homenagem ao Professor Egas Dirceu Moniz de Aragão*. São Paulo: RT, 2005.
- NERY JR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante*. 13ª Ed. (Revista e ampliada). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lamen Juris, 2009.
- SABBAG, Eduardo. Interpretação e integração da legislação tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010.
- SILVA, Beclate Oliveira. *A garantia fundamental à motivação da decisão judicial*. Salvador: Juspodivm, 2007.
- SILVA, Ovídio A. Baptista. *Curso de Processo Civil: processo de conhecimento*. 7ª Ed. (Revista e atualizada). Rio de Janeiro: Forense, 2005.