



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO.

RENAN FELLIPE GONÇALVES RODRIGUES

Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE

RENAN FELLIPE GONÇALVES RODRIGUES

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Laís Gramacho Colares.**

CIP - Catalogação na Publicação

R696p Rodrigues, Renan
A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO. / Renan Rodrigues. -- Rio de Janeiro, 2018.
59 f.

Orientadora: Lais Gramacho Colares.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Processo administrativo tributário. 2. Prescrição Intercorrente. 3. Princípio da Razoabilidade da Duração do Processo. I. Colares, Lais Gramacho, orient. II. Título.

RENAN FELLIPE GONÇALVES RODRIGUES

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Laís Gramacho Colares.**

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE

RESUMO

O presente trabalho examinará o instituto da prescrição, para entender o seu conceito e natureza jurídica como introdução ao estudo da prescrição intercorrente. Entender-se-á as peculiaridades do processo administrativo fiscal e o princípio de direito fundamental da razoável duração do processo. Será analisado também a prescrição quando incorporada ao direito tributário e a hipótese do art. 40 da LEF. O núcleo de pesquisa será entender a aplicabilidade da prescrição intercorrente ao processo administrativo tributário.

Palavras-chave: Processo administrativo tributário, Prescrição Intercorrente, Princípio da Razoabilidade da Duração do Processo.

ABSTRACT

The present study will examine the prescription institute to understand its concept and legal nature as an introduction to the study of intercurrent prescription. It will be understood the peculiarities of the fiscal administrative process and the principle of fundamental right of the reasonable length of the process. It will also be analyzed the prescription when incorporated into the tax law and the hypothesis of art. 40 of the LEF. The core of the research will be to understand the applicability of intercurrent prescription to the administrative tax process.

Key words: Prescription, Supplementary law reserve, Tax credit, Tax administrative process, Intercurrent prescription, Intercurrent prescription in the process of tax execution, Principles of administrative process, Principle of the Reasonability of the Process Duration.

Sumário

1) Introdução	7
2) O crédito tributário e o processo administrativo tributário	9
2.1) Natureza do crédito tributário	9
2.2) Constituição do crédito tributário	11
2.3) Natureza do Processo Administrativo Tributário.	15
2.4) Princípios e legislação aplicáveis ao processo administrativo tributário.....	16
2.4.1) Princípios gerais de Direito	17
2.4.2) Princípios inerentes aos processos administrativo e judicial.	22
2.4.3) Princípios próprios ao processo administrativo	25
3) A prescrição no direito e no processo tributário.	29
3.1) Natureza da prescrição no direito privado	29
3.2) Prescrição e a extinção do crédito tributário.....	33
3.3) Prescrição como norma geral em matéria tributária (reserva de lei complementar). ...	36
3.4) Prescrição intercorrente	37
3.4.4) Natureza da prescrição intercorrente.....	37
3.4.5) Prescrição intercorrente na execução fiscal	39
4) Aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.....	41
4.1) A Emenda Constitucional nº 45 e a razoável duração do processo administrativo.	41
4.2) Mecanismos para a promoção da celeridade no processo administrativo.	43
4.3) Prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.	45
5) Conclusão	49
REFERÊNCIAS.....	52

1) Introdução

A temática abordada permeará a relação entre direito e tempo. Ao direito sempre coube se preocupar com o tempo. O tempo consome os fatos, desvanece as provas, altera a realidade, de modo que a própria legalidade como um todo pode não ser a mesma de um tempo para outro.

O direito ocupa-se de trata-lo na constituição.¹ De delinea-lo para o exercício das competências constitucionais. Trata do tempo nas normas veiculadas pelas leis. Também o faz no conflito e anterioridade de normas. Dá-se limite temporal para as manifestações processuais. Ou seja, por constante no direito, demonstra-se clara preocupação por impedir o manuseio manipulatório ou a ação nociva dos efeitos do tempo para com as relações jurídicas, o que resultaria em distanciamento da verdade dos fatos para com a verdade trazida a juízo.

Nesse sentido, a prescrição apresenta-se, em apertada síntese, como um modo de controle temporal imerso ao universo do direito. É instituto restritivo a um determinado ato de se prolongar indefinidamente. Tratando de chamar-se por intercorrente em razão, somente, do momento processual em que ela é identificada. Por semântica da palavra intercorrente, consiste em acontecimento que sobrevém no decurso de algo, portanto, origina-se em meado do processo já instaurado.

O núcleo deste trabalho se empenhará em entender a aplicação ou não do instituto da prescrição intercorrente em relação ao processo administrativo tributário. Tomado o processo administrativo tributário como importante meio de resistência do contribuinte frente ao ato administrativo fiscal e garantia constitucional, estudar-se-á a visão atual do mesmo. Deste modo, compreendida sua essência e como tem rotineiramente se apresentado, far-se-á interseção com o ordenamento jurídico, objetivando análise dos deslindes do tempo neste instituto. Para, por fim, conceber duração para solução de controvérsias referentes às obrigações tributárias e aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.

A inspiração para este estudo decorre de ser matéria bastante controversa na esfera jurídica, carente de legislação específica, e que enfrenta interpretações bastante dissonantes na doutrina. Apesar de não constituir fato novo, ainda é pauta incandescente na doutrina, e por deveras interessante. É discussão que produz relevante impacto na vida do contribuinte e, por consequente, na população como um todo.

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Art. 6º, XXV; Art 6, XXIX; Art. 6, XXXIII; Art. 14, §1º, I e II, “b” e “c”; Art. 27, §1º; Art. 28; Art 41; ...;

Utilizar-se-á, então, de análise das grandes vozes que se dedicam ao direito tributário e de um levantamento quanto às decisões pertinentes ao tema como método de realização do estudo.

Para melhor compreensão, o corpo do texto será separado em capítulos. Ao capítulo primeiro caberá entender o crédito tributário e o processo administrativo tributário. Em seguida, o segundo se concentrará em entender a prescrição no direito e em específico no processo tributário. O terceiro se voltará à análise da aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. Assim, por etapas, serão ofertados os subsídios necessários ao estudo em fomento, para se chegar a um fechamento, posto em capítulo último denominado Conclusão.

Merece nota que o trabalho se utilizará exclusivamente de pesquisa bibliográfica, procurando manter pesquisa ampla e abordagem interdisciplinar entre as obras jurídicas e legislação pertinentes.

2) O crédito tributário e o processo administrativo tributário

2.1) Natureza do crédito tributário

Para que se entenda crédito tributário é necessário abordar primeiro o que é a obrigação tributária.

Tributo, qual definido no art. 3º do CTN é: ²

“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Por essa definição, salienta-se prestação compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sempre que verificado no mundo factual uma possibilidade de estar-se exercendo uma atividade tributável, surge o dever do contribuinte de disponibilizar esta pecúnia para o Estado. Ou seja, independente de averiguação qualquer, se há lei definindo a incidência de tributação sobre uma atividade, por mais que não haja moção do Estado, a obrigação já existe e se manifesta como responsabilidade intrínseca do cidadão de contribuir.

Da mesma forma, não cabe ao agente do Estado discricionariedade quanto à arrecadação proveniente de tributação. O Estado sobrevive do tributo. O agente fiscal tem responsabilidade funcional por perseguir a satisfação do tributo, e esta função é para este indisponível. Não cabe ao agente decidir se agirá ou desistirá da acareação de uma hipótese tributária, este deve por obrigação legal perseguir o tributo.³ É a prevalência do interesse público.

Obrigação tributária é, portanto, um dever de prestar, do indivíduo para o público, do cidadão para o Estado, recurso. Recurso este destinado a nutrir a administração pública. Em razão da manifestação de riqueza e evolução patrimonial do particular prevista em hipótese legal, o Estado apropria-se de um percentual para promover o bem coletivo.⁴

Contudo, é ato complexo. Certificar qual é o exato montante devido ou mesmo quais as espécies tributárias aventadas não é fácil. Logo, para que a obrigação se materialize é necessário

² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 out. 2018. Art. 3.

³ Código Tributário Nacional. Art. 142 §un.

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 3 e 56.

realização de um ato tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, a matéria tributável, calcular o montante devido, e identificar o sujeito passivo.⁵ A este ato denomina-se lançamento.

O lançamento é ato administrativo que se encarrega de entender e traduzir a obrigação tributária. Uma vez verificado o lançamento, apresenta-se o crédito tributário, revestido de formalidades e informador da dívida. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:⁶

Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.

O código tributário nacional em seu artigo 142 diz que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, note-se: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

James Marins, posiciona-se na corrente doutrinária que entende o lançamento não com efeito constitutivo, mas sim declaratório. Segundo ele, o lançamento somente pode surtir eficácia declaratória, já que não pode existir o ato impositivo sem seu suporte fático.⁷

Da mesma forma faz Aliomar Baleeiro. Este diz que o CTN pode induzir o intérprete a equívoco ao dizer que compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário. Constituir o crédito tributário e não a obrigação tributária principal. Aduz que em decorrência do artigo 143 e 144 do CTN, o legislador deixa claro sua intenção de denotar caráter declaratório. Isto pois a noção de ato constitutivo é todo ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito, ao constituir ele se projeta pro futuro. O ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito, ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente.⁸

⁵ Código Tributário Nacional. Art. 142.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995. p. 260.

⁷ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73)*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 203

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 782

Por outra via, Sacha Calmon se posicionando da seguinte forma quanto ao crédito tributário:⁹

O crédito tributário já existe com a realização do fato gerador da obrigação.[..]É erro rotundo dizer que o lançamento institui o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento declara a obrigação e constitui o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere exigibilidade ao crédito – quando isto for necessário – ao individualizar o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe liquidez, certeza e exigibilidade.

Nesse sentido, a natureza jurídica do crédito tributário é de uma relação obrigacional de direito público, por força do qual o Estado passa a poder exigir a satisfação da obrigação tributária. Trata-se de uma obrigação dar dinheiro ao Estado. E, parece mais adequado o entendimento de Sacha Calmon de ser inapropriado dizer que o lançamento constitui o crédito tributário, nem tampouco o declara, já que se observa o nascimento e a extinção do crédito tributário sem que o lançamento tenha efetivamente ocorrido. No caso do lançamento por homologação, melhor explicitado adiante, homologa-se o pagamento do contribuinte, e lança-se somente quando não é possível homologar.

2.2) Constituição do crédito tributário

Tida a teoria do autor Sacha Calmon como a mais adequada em relação ao momento de constituição do crédito tributário, a constituição coincidirá com o nascimento da obrigação tributária. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como previsto no art. 144 do CTN. Se ainda não conhecível o quantum, este crédito carecerá apenas de ato capaz de conferir-lhe exigibilidade, certeza e liquidez, função que o lançamento cumpre.

Sob a ótica de Correia, o crédito tributário seria: [...]consustancial à obrigação, na medida em que seria extravagante imaginar um sem o outro. Não se trata, contudo, de identidade, no sentido aristotélico, mas de ter-se a mesma substância. Isso está dito sem maiores ambiguidades no CTN, que afirma o compartilhamento de natureza, no art. 139. Com efeito não há obrigação sem crédito, porque seria obrigação de pagar nada, nem há crédito sem obrigação, porque seria crédito sem antecedente ocorrência do fato gerador. Enfim, o crédito

⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 666.

está contido no vínculo jurídico criado pela lei entre os sujeitos ativo e passivo, chamado obrigação tributária, como seu objeto. Pode haver, é verdade, crédito inexigível. Tal possibilidade, se utilizada como objeção, não atinge a consubstancialidade da obrigação e do crédito, mas a confirma. Deixa claro, essa possibilidade, que é atributo que o crédito pode ter com o lançamento ou mesmo a partir de momento anterior definido em lei. Chega-se, então a uma inescapável conclusão: pode-se ter crédito não exigível, mas se uma prestação tributária é exigível, há crédito.¹⁰ O argumento mais sólido a favor dos ensinamentos deste autor é que alguns tributos¹¹ são satisfeitos antes da ocorrência do lançamento, logo, não há como negar a existência de crédito anterior ao ato administrativo de lançar. Nesse mesmo sentido, se já existe crédito antes do lançamento, não pode ser o lançamento o responsável pela constituição do crédito tributário. Pela incongruência teórica, o lançamento não pode significar constituição do crédito, ainda que possa observar-se a ocorrência de ambos em momento simultâneo.

O lançamento, por si só, merece melhor atenção para compreensão dos institutos em análise. Ao passo que, quando aprofundada a explicação sobre o lançamento por homologação, restarão exemplificadas as alegações trazidas por Sacha Calmon.

Lançamento está compreendido nos arts 142 a 150 do CTN, podendo assumir como modalidades as formas de lançamento por ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação.

O lançamento por ofício é aquele definido no artigo 149 do CTN. Este será um ato direto da autoridade administrativa, assumindo a responsabilidade por efetuar e revisar, sem a necessidade de ser provocada.

O lançamento por declaração, previsto no art. 147 do CTN, conta com a cooperação entre o contribuinte e o Estado. O contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, fornece os dados factuais necessários ao lançamento, e o Estado, sujeito ativo, com base naqueles dados, retifica se for necessário e por fim procede ao lançamento.

Já a terceira e última espécie, o lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN, consiste em operação com base na iniciativa do contribuinte, tanto que alguns autores na doutrina, como Sacha Calmon Navarro Coêlho, chamam-no, também, por autolançamento. O contribuinte proceder-se-á ao recolhimento prévio do montante que entender devido,

¹⁰ CORREIA, Andrei Lapa de Barros. O lançamento tributário e a modalidade do art. 150 do CTN. Jus Navigandi. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8306>>. <www.mppr.mp.br/arquivos/File/3civel/estudos/lancam.doc> Acesso em 25/11/2018.

¹¹ Tais como ICMS, IR e IPI.

cumprindo seu dever de agir, e esperará pela administração pública que se pronunciará sobre a correção deste ato, concluindo no lançamento. Ainda em referência ao autor:¹²

Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN, embora sofisticada, é, sem dúvida, engenhosa.

Vale ressaltar a impropriedade técnica do termo autolancamento. O artigo 142 do CTN inicia seu comando destacando que o ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa, não se concebe, portanto, lançamento executado pelo contribuinte.¹³

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ora, percebe-se logo que o chamado lançamento por homologação provoca confusão e demanda bastante atenção. Tanto o é, que tal matéria se mostrou recorrente nos tribunais superiores, e teve a súmula do STJ de número 436 editada a fim de auxiliar no assunto.

A súmula 436 do STJ estabelece que a entrega de declaração do contribuinte tem o condão de constituir o crédito tributário. A instrução legal se orienta no argumento de que o referido artigo 142 do CTN impõe como privativo da autoridade administrativa somente o ato do lançamento, o que não implica no mesmo para a constituição do crédito. Ou seja, cabe somente ao fisco promover o procedimento administrativo chamado de lançamento, o que não é o mesmo que atribuir ao fisco a exclusividade de constituir o crédito tributário ou de identificar no lançamento o único modo para constituí-lo.¹⁴

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 688.

¹³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 out. 2018.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 436**. A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco. In: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O lançamento por homologação objetiva a arrecadação tendo o mínimo possível de movimento da máquina Fiscal, é solução para necessidade do fisco de estar presente, e ver o crédito satisfeito, sem que para isso tenha que investir ativamente e em larga escala nos aparatos fiscais. Seria fisicamente impossível exercer a atividade fiscalizatória a cada canto que a obrigação tributária se manifesta, demandaria um custo passivo enorme e de certo não alcançaria a meta. Portanto, é de natureza do dito lançamento por homologação que seja evitado a intromissão assídua do agente fiscal. Com isso, vê-se uma modalidade de constituição do crédito tributário protagonizada diretamente pelo contribuinte.

Pois então, se a prova cabal de reconhecimento do crédito tributário antes do lançamento reside no lançamento por homologação, cumpre saber qual a função real do instituto lançamento, sua natureza. O lançamento vai preparar o título executivo da Fazenda Pública, deixando-o propício para instruir um processo de execução, ou seja, infundindo-lhe liquidez, certeza e exigibilidade.

Sacha Calmon conclui por definir o lançamento como um:¹⁵

ato administrativo de aplicação da lei aos casos concretos a cargo da Administração Pública. Dentre os seus efeitos relevantes destacam-se dois.

Primus – O de traduzir a lei e especificar a existência concreta de obrigação tributária entre o sujeito ativo e o passivo, bem como o seu conteúdo, de conformidade com a legislação existente ao tempo que ocorreu o fato jurígeno. Ato jurídico administrativo de efeitos declaratórios: o conceito calha muito bem ao lançamento fiscal.

Secundus – O de conferir exigibilidade – quando a sua prática se faz necessária – ao crédito tributário, acrescentando densidade ao direito subjetivo da Fazenda Pública. Sabe-se que a ação de execução (processo de execução do direito, e não de cognição), para ser aforada, requisita direito líquido, certo e exigível. O lançamento tem esta virtude, na medida em que certifica e torna líquido o quantum debeatur da obrigação tributária (certidões de dívida ativa).

Assim, permite o nascimento da certidão de inscrição em dívida ativa, um título executivo extrajudicial, através de um ato privativo da administração pública, dotado de fé-pública e presunção de veracidade e certeza. Qual ato administrativo que o é, se comporta dentro do regime jurídico do direito administrativo, atendendo aos princípios jurídicos deste. Desse modo, para citar alguns, deve respeito ao princípio da motivação, legalidade, da segurança jurídica, ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 671.

Em vista à auto-executoriedade, atributo pelo qual o poder público pode obrigar o administrado a cumprir, independente de ordem judicial, resta ao contribuinte agir de modo a revisar o ato administrativo do lançamento, cunhado unilateralmente, impugnando-o diretamente com o órgão expedidor. Essa atitude em momento prévio à reclamação judicial dará forma a um processo administrativo. O processo administrativo tributário nasce da insurgência do contribuinte frente à pretensão fiscal consubstanciada no ato de lançamento.

2.3) Natureza do Processo Administrativo Tributário.

O processo administrativo tributário se concentra em uma discordância entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação tributária, perante um ato administrativo. O contribuinte, irresignado com ato unilateral da Fazenda Pública, exerce seu direito constitucional de petição para defender seu direito e acusar ilegalidade ou abuso de poder.

Constituição Federal, Art. 5º:¹⁶

“XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;”

Cabe salientar a distinção doutrinária entre processo e procedimento. Processo é o conjunto de normas e princípios jurídicos que se encarregam de determinar a metodologia para dirimir as lides. Procedimento é a etapa no mundo fenomênico, é a sequência de atos, é mero momento.¹⁷ Todo processo é procedimento, mas a recíproca não é verdadeira. O lançamento é procedimento administrativo. A dialética que se instaura para discuti-lo, e atende a princípios como de ampla defesa, segurança jurídica, devido processo legal, é sistema amplo processual concernente a garantir a justiça do método.

Em diálogo com os ensinamentos do professor James Marins:¹⁸

“No Direito Tributário, ..., deve-se enfrentar o dualismo procedimento/processo em três diferentes regimes jurídicos:

¹⁶ Constituição da República Federativa do Brasil. Art 5, XXXIV, “a”.

¹⁷ THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, vol 1, 44 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pg 364

¹⁸ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73)**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2015. p. 139.

1º procedimento enquanto caminho para consecução do ato de lançamento (inclusive fiscalização tributária e imposição de penalidades)

2º processo como meio de solução administrativa dos conflitos fiscais; e

3º processo como meio de solução judicial dos conflitos fiscais.”

O processo tributário comporta três realidades distintas: o mero procedimento administrativo, o processo administrativo e o processo judicial. Quaisquer das três etapas ditas atendem aos princípios gerais de Direito. E, como fundamentalmente o Direito tributário se demonstra direito público (independe aqui das discussões sobre a dicotomia entre direito público e direito privado) pois tem a participação da administração pública em sua essência, também atendem aos princípios do Direito Público.

O processo administrativo tributário vai se instaurar em razão de alguma reclamação quanto ao mero procedimento administrativo. A natureza do instituto em análise será, portanto, de um instrumento de controle da legalidade dos atos da administração.¹⁹

2.4) Princípios e legislação aplicáveis ao processo administrativo tributário.

O operador do direito tributário deve buscar por elementos capazes de formar uma hermenêutica jurídica, uma interpretação coerente das leis. A interpretação caracteriza um ato contínuo de integração do todo. O CTN traz em seus artigos 107 a 112 o modo indicado à interpretação da legislação tributária.²⁰

A constituição, por si só, introduz vários filtros principiológicos pelos quais o Direito deve ser pensado. Expressa ou implicitamente, identifica-se princípios como o da legalidade, da razoável duração do processo, a ampla defesa, , o devido processo legal, entre outros.²¹ São uma espécie de orientação, a qual Aliomar Baleeiro chama como primeira base do método sistemático, pelo qual os pontos silentes, obscuros ou contraditórios duma lei esclarecem-se.²²

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

²⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 out. 2018.

²¹ Constituição Federal Art. 5, II, LIV, LV, LXXVIII

²² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

Ressaltando a importância dos princípios, Nunes afirma que:²³“os princípios situam-se no ponto mais alto de qualquer sistema jurídico, de forma genérica e abstrata”. Ainda completa: “verdadeiras vigas-mestras, alicerces sobre os quais se constrói o sistema jurídico.” Por fim, destaca: “nenhuma interpretação será havida por jurídica se atritar com um princípio constitucional”.

Da mesma forma o faz Odete Medauar²⁴, quando alega serem os princípios cruciais no direito administrativo, na medida que influem “na compreensão e consolidação de seus institutos”. E que, também no direito administrativo, “muitas normas são editadas em vista de circunstâncias de momento, resultando em multiplicidade de textos, sem reunião sistemática”. Os princípios solucionam os casos imprevistos, bem como ajudam na melhor interpretação de textos esparsos.

2.4.1) Princípios gerais de Direito

O processo administrativo tributário submete-se, naturalmente, aos princípios norteadores da conduta do Estado de maneira geral. De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, enumera-se o princípio da Justiça, da Segurança jurídica, da Isonomia, da Legalidade, Razoabilidade, Proporcionalidade e Publicidade.²⁵

Justiça vem expressamente positivada no art. 3º, I, da Constituição de 1988. É alicerce da razão de existir do próprio judiciário. O ordenamento jurídico, complexo como o é, cheio das mais diversas regras, e notada a abrangência dos princípios, sempre oferecerá ao intérprete mais de uma solução formalmente possível. A letra fria da lei dá margem a interpretações, e interpretações dissonantes tendem a ensejar possíveis resultados diversos. O princípio da justiça passa, portanto, por outros princípios como o da proteção à vida, dignidade da pessoa humana, prevalência do interesse público frente ao particular, motivação da decisão, para encontrar a prestação da tutela jurisdicional mais adequada.²⁶

²³ NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. **Manual de introdução ao estudo do direito**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 182-189

²⁴ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. p. 122.

²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

É princípio fundamental que se confunde, inclusive, com a própria noção de direito. Orienta a elaboração de todos os demais princípios e regras de um Ordenamento Jurídico. Substanciando sempre um ideal a ser perseguido.

O princípio da Segurança Jurídica convive e de certa forma antagoniza com o princípio anterior. A segurança jurídica prezarà pela maior previsibilidade e estabilidade possível às relações humanas. Está previsto no preâmbulo da constituição e caput do art. 5º. Daqui emanam os prazos. A segurança impõe que sentença transitada em julgado faz coisa julgada, e não pode ser revista, a justiça a relativiza, prevendo o cabimento de ação rescisória em determinado prazo e observadas as condições. Se fosse permitido rever decisão injusta a qualquer tempo por meio de rescisória em nome da justiça, se eliminaria a segurança jurídica, onde os processos simplesmente não teriam fim. São princípios correlatos e devem estar sempre em equilíbrio.

Isonomia surge na constituição quando o caput do art 5º dispõe que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.²⁷ Trata-se, como já registrado por Rui Barbosa, de um princípio oriundo da Justiça, consistente em manifestar justa e verdadeira igualdade. Frase muito esclarecedora, a doutrina a define por: “tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam”. Hugo de Brito Machado traz em sua obra exemplo bastante elucidativo:²⁸

“[...] em um concurso para o cargo de Juiz, pode a norma exigir que os candidatos sejam bacharéis em Direito (critério finalístico plausível, tendo-se em vista as funções do cargo). Não pode, todavia, exigir que os candidatos tenham determinada altura, ou peso. Já em se tratando de uma seleção para competição esportiva acontecerá precisamente o contrário. A exigência de altura, ou peso, pode ser um critério seletivo plausível, enquanto não o será a exigência do título de bacharel em Direito”.

Já o princípio da Legalidade, disposto no art. 5, II da constituição, é aquele que indica liberdade ao indivíduo para fazer de tudo, desde que a lei não se encarregue de proibi-lo. Se a lei não proíbe, é permitido. Montesquieu, já em 1748, em sua obra, *L'Esprit des Lois*, - ou O Espírito das Leis – já destacava o princípio da legalidade ao afirmar que a liberdade é o “direito de fazer tudo aquilo que as leis permitem”.²⁹

²⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Art. 5.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 45.

²⁹ MONTESQUIEU, Charles de. **L'esprit des lois**. Paris (França): Flammarion, 1979. Livro II, Cap. I. p. 131.

Isto se aprimora e evolui, constando na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, adotada pela Assembleia Constituinte Francesa, em agosto de 1789, em seu art. 4º com a seguinte redação:³⁰

“A liberdade consiste em fazer tudo o que não prejudique ao próximo. Assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão aqueles que assegurem aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela lei.”

Através do poder legislativo o povo emana seu poder, e assim obriga a si mesmo. Otero esclarece dizendo que Rousseau atribui ao povo a autoria das leis (...), daí resultando que, sendo a lei a declaração da vontade geral, a obediência às leis que o próprio povo prescreveu é sempre uma expressão da respectiva liberdade.³¹

Seguindo esta mesma lógica, o princípio se inverte para a administração pública. Ora, se para constranger o particular a fazer ou deixar de fazer alguma coisa seria necessário a via legal, o Estado como administrador da res pública, e, portanto, responsável por aquilo que é de todos, deve agir somente se respaldado em lei. Para que o poder público possa obrigar o indivíduo a praticar determinado ato deverá ter lei que o permita a fazê-lo. Quanto a isto colabora Lopes Meirelles: “enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza” E conclui: “a lei para o particular significa ‘poder fazer sim’; para o administrador público significa ‘dever fazer sim’”.³²

Bandeira de Mello, sobre a legalidade relativa à administração pública, afirma que:³³

“[...] a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja.”

³⁰ UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. **Biblioteca virtual de direitos humanos**. São Paulo, 2018. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 03 de novembro de 2018.

³¹ OTERO, Paulo. A legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juricidade. Coimbra (Portugal): Edições Almedina, 2007. p. 60.

³² MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 32. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 88.

³³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 22. ed. rev. E atual. (até a Emenda Constitucional n. 53, de 19.12.2006). São Paulo: Malheiros, 2007. p. 99-100.

A Razoabilidade, 5º princípio geral apontado por Hugo de Brito Machado Segundo, é princípio tido pelo STF como positivado implicitamente na constituição. Deduzido do art. 5º, inciso LIV da carta magna.³⁴

Ainda com o mesmo autor, a razoabilidade é o princípio destinado a garantir a admissibilidade dos meios. Vai se aplicar quando a administração, mesmo que toda legitimada em atividade lícita, acabe produzindo excessos. “...a razoabilidade possibilita um maior controle dos atos do Poder Público quando estes tenham uma finalidade lícita, mas empreguem na consecução dessa finalidade meios não admissíveis, seja porque excessivos, seja porque desviados”.³⁵

Há quem entenda, como Gilmar Mendes, que o princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade por verdade são um só.³⁶

“Utilizado, de ordinário, para aferir a legitimidade da restrição de direitos – muito embora possa aplicar-se, também, para dizer do equilíbrio na concessão de poderes, privilégios ou benefícios – o princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade, em essência, consubstancia uma pauta de natureza axiológica que emana diretamente das ideias de justiça, equidade, bom senso, prudência, moderação, justa medida, proibição de excesso, direito justo e valores afins; precede e condiciona a positivação jurídica, inclusive a de nível constitucional; e ainda, enquanto princípio geral do direito, serve de regra de interpretação para todo o ordenamento jurídico”.

Contudo, a lei 9.784 em seu artigo 2º dispõe da seguinte maneira:³⁷ “A administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”. Ao passo que parece ser mais coerente termo-nos como dois princípios distintos do que como pura repetição do texto legal.

Na tentativa de distingui-los, Pires enuncia que “a razoabilidade se manifesta quando existe uma norma, atitude, resolução, atos e outros que são irrazoáveis, ou seja, foge do senso comum. Já o princípio da Proporcionalidade é consultado com o intuito de sacrificar uma regra ou um princípio em relação a outro, com o interesse de buscar a melhor solução entre as partes, por exemplo: os princípios individuais em prol dos coletivos, já que a sociedade precisa de

³⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

³⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 22.

³⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. et. al. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 142-143.

³⁷ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm> Acesso em 30 out. 2018.

maior proteção jurídica.” E completa: “[...] manifesto no entender que o princípio da Proporcionalidade é manifestado quando colocamos em ponderação, dois princípios ou normas e suprimimos uma em relação a outra, no intuito de assegurar o cumprimento e o respeito aos direitos fundamentais expressos na Constituição Federal. Já, para o princípio da Razoabilidade, fica-me entendido a sua convocação quando as normas e atitudes fugirem do senso comum.”³⁸

A publicidade figura como o último princípio citado, dos princípios gerais de direito. Inúmeros dispositivos a consagram, tais como o art. 1º, II, que cuida da cidadania, no inciso LX do art. 5º, referente a publicidade processual, assim como no caput do art. 37, que o põe como valor da administração pública, todos artigos do corpo da Constituição Federal.³⁹

É pilar do Estado Democrático de Direito e da República, significa dizer que cabe ao administrador público dar explicações sobre como é exercido o poder o qual o povo lhe outorgou. Assim, traz à luz os dados referentes às suas ações, dando ciência ao público e evitando os abusos e ilegalidades que a falta de vigilância favorece.

Contudo, não deve ser entendido como absoluto. Por vezes é necessário a flexibilização de tal princípio para preservar um interesse maior. Há situações em que tornar público gera efeito prejudicial e não alcança o objetivo do legislador. Por exemplo, mostrar a todos os pormenores de um processo de família em nada diz respeito ao coletivo, e só conseguiria ferir a privacidade e intimidade dos envolvidos, de mesmo modo, não haveria motivo para expor matérias de segurança nacional, o que só ocasionaria a fragilidade do país. Nesse sentido, se pronuncia Alexandre de Moraes:⁴⁰

“A publicidade se faz pela inserção do ato no Diário Oficial ou por edital afixado no lugar próprio para divulgação de atos públicos, para conhecimento do público em geral e, conseqüentemente, início da produção de seus efeitos, pois somente a publicidade evita os dissabores existentes em processos arbitrariamente sigilosos, permitindo-se os competentes recursos administrativos e as ações judiciais próprias.

A regra, pois, é que a publicidade somente poderá ser excepcionada quando o interesse público assim determinar, prevalecendo esse em detrimento do princípio da publicidade.”

³⁸ PIRES, Diego Bruno de Souza. **Princípio da proporcionalidade versus razoabilidade**. Âmbito Jurídico, Rio Grande, 46, 31 out. 2007. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2428>. Acesso em: 03 nov. 2018.

³⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

⁴⁰ MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 20ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2006. p. 30.

2.4.2) Princípios inerentes aos processos administrativo e judicial.

Findo os princípios gerais do Direito, sem exclusão de outros que porventura norteie a aplicação das normas jurídicas, ainda na esquematização de Hugo Machado de Brito Segundo, serão cuidados agora os princípios inerentes ao processo como um todo. São eles: devido processo legal; ampla defesa e contraditório; instrumentalidade e economia processuais; existência de meios de impugnação das decisões; e necessária fundamentação das decisões.

Prevista no art. 5º, LIV da constituição, o qual dispõe: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”⁴¹, devido processo legal trata-se de um princípio amplo. É uma compilação de valores e princípios. Orienta a consecução do processo para que obtenha desfecho justo. Fredie Didier Jr. colabora da seguinte maneira sobre o assunto:⁴²

“O princípio do devido processo legal tem a “função de criar os elementos necessários à promoção do ideal de protetividade” dos direitos, integrando o sistema jurídico eventualmente lacunoso. Trata-se da função integrativa dos princípios, ... Desse princípio constitucional extraem-se, então, outras normas (princípios e regras), além de direitos fundamentais ainda sem o respectivo texto constitucional.

Assim, além de público, paritário, tempestivo etc., adjetivos que correspondem às normas constitucionais expressamente consagradas (citadas acima), o processo, para ser devido, há de ter outros atributos. Um processo para ser devido, precisa ser adequado leal e efetivo.”

Em síntese, o processo, para que se configure devido, precisa ser capaz de efetivar condições de igualdade material entre os conflitantes. Se faz necessário que a discussão transcorra dentro de um ideal de razoabilidade, dando voz de mesma intensidade para os participantes e que não seja possível aferição de vantagem desleal através do procedimento, que deve permanecer sempre neutro.

Ampla defesa e contraditório, são corolários do devido processo legal, implicam em dizer que às partes é garantido os meios adequados a realizar sua defesa. Que será disponibilizado momento oportuno a contradizer as alegações que lhe foram feitas em desfavor. São princípios que se encontram no art. 5º, LV, da constituição, *ipsis litteris*: “aos litigantes, em processo

⁴¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Art. 5º, LIV.

⁴² DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 19.ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2017. p. 77.

judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”⁴³

De acordo com Fredie Didier Jr., contraditório pode ser separado em participação (audiência, comunicação, ciência) e possibilidade de influência na decisão. Participação consiste na garantia de ser ouvido. Influência na decisão é a dimensão substancial, para além de ser ouvido, entende-se por substancial quando ocorre interferência da parte para com o processo, e não mero cumprimento formal das etapas.⁴⁴

Leonardo Carneiro da Cunha, ainda sobre o contraditório, exaspera afirmando por vedação a decisões surpresa. Segundo este, o “Estado democrático não se compraz com a ideia de atos repentinos, inesperados, de qualquer dos seus órgãos, mormente daqueles destinados à aplicação do Direito. A efetiva participação dos sujeitos processuais é medida que consagra o princípio democrático, cujos fundamentos são vetores hermenêuticos para aplicação das normas jurídicas”⁴⁵

Já quanto à ampla defesa, Vicente Greco Filho é preciso ao pontuar algumas de suas manifestações na prática: “a) ter conhecimento claro da imputação; b) poder apresentar alegações contra a acusação; c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova; d) ter defesa técnica por advogado, cuja função, aliás, agora, é essencial à Administração da Justiça (art. 133 [CF/88]); e e) poder recorrer da decisão desfavorável.”⁴⁶

Sobre instrumentalidade e economia processual, são princípios tendentes à organização do processo. Instrumentalidade, ou instrumentalidade das formas é referente ao corpo formal do processo. O ato no processo é revestido de uma forma legal, assim proporciona-se segurança jurídica às partes. As partes já têm conhecimento prévio de que praticando um ato na forma determinada em lei conseguirão os efeitos legais programados, e, para alcançar determinado efeito legal, é necessário um ato específico.

Caso não seja respeitado os requisitos formais necessários para produzir o efeito jurídico, têm-se uma consequência, ocorre a nulidade do ato praticado, ele não surte efeito algum. O princípio da instrumentalidade das formas busca aproveitar este ato que não surte efeito.

⁴³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Art. 5º, LV.

⁴⁴ DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 19.ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2017. p. 92.

⁴⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A atendibilidade dos fatos supervenientes no processo civil: uma análise comparativa entre o sistema português e o brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012. p. 61.

⁴⁶ GRECO FILHO, Vicente. **Tutela constitucional das liberdades**. São Paulo: Saraiva, 1989.

Verificando-se que o ato viciado de nulidade não se afastou de sua finalidade, e, tampouco se distanciou de maneira indissociável do modo que deveria ser, não causando prejuízos⁴⁷ à outra parte, impede-se uma aplicação exagerada do formalismo para que o ato logre seus efeitos.⁴⁸

Exemplo disto é quando a lei determina participação obrigatória do Ministério Público, sob pena de nulidade (não importa se nulidade absoluta, ou relativa). O STJ tem entendimento pacificado de que sem a prova de efetivo prejuízo decorrente da ausência do parquet não haverá nulidade a ser declarada.⁴⁹

Economia processual deve ser observada sob duas óticas, uma é em relação a haver menos processos tramitando pelo judiciário, outra é em tornar o processo o mais barato possível.⁵⁰ Identifica-se economia processual quando as demandas são coletivas, por exemplo, pois diminui o caminho processual de demandas que alcançariam o mesmo resultado, diminui a utilização da estrutura judicial, concentrando as demandas semelhantes na mão do mesmo juízo. Identifica-se também, com relação aos custos, quando se observa a essência dos juizados especiais, que por regra geral são gratuitos (art. 54, caput e parágrafo único, da Lei 9.099/1995).⁵¹

O princípio da existência de meios de impugnação das decisões, conhecido na esfera judicial como duplo grau de jurisdição, consiste em garantir o direito de recorrer a um segundo órgão julgador, com idêntico poder e amplitude de conhecimento do órgão recorrido, capaz de ditar decisão substitutiva da precedente.⁵²

Embora não esteja expressamente dito na constituição, podemos considera-lo como implícito ao devido processo legal e à ampla defesa. Cândido Rangel Dinamarco, por oportuno, doutrina.⁵³

“Sem que haja uma autêntica garantia do duplo grau de jurisdição, poder-se-ia pensar na compatibilidade constitucional de disposições legais que o excluíssem, criando

⁴⁷ Dinamarco, Instituições, v.2, n.714, p.597; STJ, 4ª Turma, REsp 873.043/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 27.09.2007, DJ 22.10.2007; STJ, 1ª Turma, REsp 790.090/PR, Rel. Min. Denise Arruda, j. 02.08.2007, DJ 10.09.2007; STJ, 3ª Turma, REsp 687.115/GO, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 28.06.2007, DJ 1.º.08.2007.

⁴⁸ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 6ª ed. Ver. Atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. p. 95.

⁴⁹ Informativo 480/STJ: 2ª Turma, **REsp 818.978/ES**, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 09.08.2011.

⁵⁰ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 6ª ed. Ver. Atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. p. 94.

⁵¹ BRASIL. Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1965. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 26 setembro. 1965. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 out. 2018.

⁵² ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**, 3.ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 54.

⁵³ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**, 3.ed., São Paulo: Malheiros, 2003, v.1, p. 241.

bolsões de irrecorribilidade. Casos assim extremos transgrediriam o essencial fundamento político do duplo grau, que em si mesmo é projeção de um dos pilares do regime democrático, abrindo caminho para o arbítrio do juiz não sujeito a controle algum (Const. Art. 5º, §2º). Além disso, uma disposição dessa ordem seria incompatível com os padrões do devido processo legal – esse, sim, garantido constitucionalmente.”

Com o princípio da necessária fundamentação das decisões têm fim os princípios aplicáveis ao processo em geral. Não somente as decisões, mas todos os atos com carga decisória, tanto administrativos quanto judiciais, devem trazer consigo os fundamentos as quais a autoridade julgadora se baseou.

Coaduna-se em verdadeira regra, cuja sanção pelo descumprimento é a nulidade. Claro que, não significa explicar-se de toda palavra utilizada, pois redundaria ao infinito. A obrigação aqui é de que hajam argumentos suficientes a demonstrar o raciocínio utilizado, um grau satisfatório de explicação para aqueles que apresentam suas pretensões. De forma tal, que esgote a dúvida sobre a tese utilizada, possibilitando que insurja-se a um novo juízo, recursal, para arguir sobre a validade da tese firmada.⁵⁴

A Constituição traz em seu bojo disposição bem clara sobre a necessidade de fundamentação, é o que disposto no art 93, inciso IX, com redação dada pela emenda constitucional 45/2004:

“Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação”.

2.4.3) Princípios próprios ao processo administrativo

Passa-se ao que Hugo de Brito Machado Segundo categoriza como princípios peculiares ao processo administrativo. Como o processo administrativo toma vida em razão de uma função atípica da administração, do poder executivo, não tem todas as características do julgamento realizado no âmbito do judiciário, que exerce a função jurisdicional propriamente dita. Diz-se que o executivo exerce apenas uma “feição” jurisdicional. E em razão disto, tem princípios específicos ao seu funcionamento. Os mais importantes deles são os princípios da utilidade do

⁵⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 41.

processo administrativo; da não-submissão do órgão julgador ao poder hierárquico; da verdade material; e da oficialidade.

Parece óbvio dizer que o processo administrativo tem de ser útil. O princípio da utilidade do processo administrativo adquire grande relevância, a ponto de ter seu local cativo na doutrina, pois a própria administração insiste em equivocadamente atropelá-lo. Utilidade do processo administrativo significa dizer que enquanto este dure não poderá incidir outras medidas que arrisquem frustrar seus resultados. Não são raros os casos, por exemplo, em que o sujeito passivo solicita uma compensação tributária, e porquanto o processo está em andamento, esta mesma dívida que seria compensada é encaminhada para inscrição em dívida ativa e cobrança executiva.⁵⁵

Inclusive, é inconstitucional⁵⁶ que o contribuinte sofra em decorrência de um determinado fato, se este fato está sob apreciação da administração pública aguardando uma resposta. É uma das razões a qual não se pode denunciar crime tributário baseado em auto de infração se este está pendente da realização de decisão do autocontrole pela administração. A súmula vinculante nº 24 se dedica à hipótese com a seguinte redação:⁵⁷ ”não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.” Sendo seu precedente representativo bem esclarecedor:⁵⁸

“Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — que é material ou de resultado —, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.”

Vale pontuar, como congênere deste princípio, o texto inserido no art. 5º, LXXVIII da constituição pela EC nº 45/2004. Este, por sua vez, terá capítulo próprio no decorrer do texto, e, portanto, será melhor aprofundado em outro momento. É princípio proposto a repetir o que

⁵⁵ Por exemplo: STJ, 1ª T, **REsp 1.149.115/PR**, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 15.4.2010

⁵⁶ Ofende o art. 5º, LV da constituição federal: “**LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;**”

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. In: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

⁵⁸ **HC 81.611**, rel. min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005.

já era notório: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”⁵⁹

Próximo princípio, Hugo de Brito Machado Segundo indica a não submissão do órgão julgador ao poder hierárquico. Vez ser função atípica do poder administrativo julgar, como já dito anteriormente, verifica-se uma certa confusão entre o poder hierárquico administrativo e a competência material dos julgadores. Isto porque é a própria administração agindo e exercendo auto controle de seus atos, o que por certo identificaria interesses conexos.

Diz-se os julgadores adstritos ao poder hierárquico do Ministro do Estado, ou do Secretário Estadual ou Municipal somente quando relativo às suas funções administrativas típicas, e, quanto a função realizada como julgador, não há vinculação com seus superiores.⁶⁰ Demonstra-se assim maior independência a fim de atender os princípios constitucionais e julgar de forma justa.

O princípio da verdade material introduz o direcionamento de que o processo administrativo deve sempre buscar pela verdade dos fatos, o que de veras ocorreu. Como bem ilustra Celso Antônio Bandeira de Mello, nada importa “que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”.⁶¹

A Administração Pública deve buscar obter certeza de que aquele fato ocorreu, havendo somente um meio de prova “x” deve proceder a outros meios de prova se achar que comporta maior esclarecimento. A esse respeito, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CARF) já decidiu que:⁶²

“[...] Sendo o interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, na busca da verdade material. Diante da impossibilidade do contribuinte de apresentar documentos que se extraviaram, e tendo ele diligenciado junto aos seus fornecedores para obter a prova da efetividade do passivo registrado, deve a autoridade utilizar-se dessas provas, desde

⁵⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

⁶⁰ PINTO, Adriano, “processo administrativo - recurso hierárquico”, artigo publicado na **Revista Dialética de Direito Tributário nº 92**, São Paulo: Dialética, maio de 2003, p. 7 ss.

⁶¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**, 9.ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323.

⁶² Ac. Um. Da 1ª C do 1º CC – nº 101-92.819 – Rel. Cons.ª Sandra Maria Faroni – j. 15.9.1999 – DOU-e 1 23.11.1999, p. 3 – ementa oficial – **Repertório IOB de Jurisprudência** – 1ª quinzena de março de 2000 – nº 5/2000 – Caderno 1 – p. 118.

que elas reúnam condições para demonstrar a verdade real dos fatos. Recurso provido em parte.”

Encerrando o bloco de princípios peculiares ao processo administrativo, e com isso, todo o corpo de princípios aplicáveis ao mesmo, está a oficialidade.

Entende-se por oficialidade que a Administração deve impulsionar o processo administrativo, assim como realizar os atos tendentes à sua conclusão, podendo inclusive instaurá-lo. No processo administrativo fiscal contencioso costuma ser mais frequente a iniciativa do contribuinte de instaurá-lo, todavia, poderia a Administração se ocupar de averiguar a legalidade do ato administrativo sem que o contribuinte intercedesse.⁶³

Em se tratar de processo administrativo, a autoridade deve conduzi-lo de modo célere e a chegar num pronunciamento definitivo acerca do entendimento da Administração Pública sobre o assunto nele tratado. É exercício de autotutela, logo, difícil imaginar que a Administração Pública não possa agir, ou que se mantenha imóvel.

Do que expõe Hugo de Brito Machado Segundo:⁶⁴

“Não é possível, em outros termos, que um lançamento seja impugnado, dando início ao processo administrativo de controle de sua legalidade, e esse mesmo processo permaneça inerte por anos, quase décadas. Iniciado o processo administrativo, cumpre à autoridade competente impulsioná-lo, obtendo um pronunciamento da Administração Tributária acerca do conflito que lhe foi submetido, sob pena de preempção.”

No tocante a legislação, o processo administrativo carece de norma geral específica (nacional) que regule a matéria de forma ampla e sistemática. De modo que, aplicam-se as normas processuais existentes na Constituição Federal de 1988⁶⁵, no Código Tributário

⁶³ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm> Acesso em 30 out. 2018. Art. 5º: “O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado.”

⁶⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 47.

⁶⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

Nacional⁶⁶, no Decreto nº 70.235/72⁶⁷ e 7.574/11⁶⁸, na lei nº 9.784/99⁶⁹ e nas legislações estaduais e municipais.

3) A prescrição no direto e no processo tributário.

3.1) Natureza da prescrição no direito privado

Prescrição é palavra que opera sempre relacionada a tempo. Conforme exposto no art. 189 do código civil:⁷⁰ “Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.” Decorre daí definição de que prescrição é a extinção da pretensão por não a mover em um determinado prazo.

Quando o juiz a pronuncia está decidindo mérito, tal disposto no art. 487, II do CPC: “Haverá resolução de mérito quando o juiz decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;” E, tal apontado, o juiz poderá conhece-la de ofício, liminarmente, como mostra o art. 332, §1º, também do CPC: “O juiz também poderá julgar liminarmente improcedente o pedido se verificar, desde logo, a ocorrência de decadência ou de prescrição.”⁷¹

A prescrição jurídica é fenômeno que põe fim a algo. As relações, sejam elas jurídicas ou não, necessitam de um fim, pois o oposto seria a eternidade. E a eternidade, apesar de almejada pelas fantasias humanas, é contrária às leis da natureza. Difícil imaginar existência perpétua, o ser humano, como protagonista das relações sociais, tem vida útil, ao planeta, os cientistas já

⁶⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília**, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 out. 2018.

⁶⁷ BRASIL. **Decreto nº 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>

⁶⁸ BRASIL. **Decreto nº 7.574**, de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm>.

⁶⁹ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Id. Ibid.

⁷⁰ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília**, 10 jan. 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm> Acesso em 30 out. 2018.

⁷¹ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília**, 16 mar. 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm> Acesso em 30 out. 2018.

medem prazo⁷², os materiais têm duração. Algo sem fim é algo tendente ao caos, e desafia a atual concepção de mundo.

Como leciona Tércio Sampaio Júnior⁷³, as decisões jurídicas são singulares na medida que objetivam impor um fim a uma discussão, é efeito inequívoco. O instituto da prescrição, nessa conjuntura, é mecanismo que visa “temporalizar” uma pretensão jurídica, fazendo, de um modo razoável, que a controvérsia termine.

O conceito jurídico de prescrição, contudo, é alvo de vastas discussões. Trazida do direito alemão⁷⁴, comporta interpretação distinta quando incorporada ao ordenamento pátrio. Primeiro, se faz extinguir algo, é importante definir exatamente o que, qual seria o objeto da prescrição, pois a depender dessa análise, diferentes consequências jurídicas emanarão.

Câmara Leal⁷⁵ apontava que há duas doutrinas acerca do objeto da prescrição. A primeira, ítalo-francesa, considera o Direito como objeto da prescrição, e cita adeptos a esta teoria como Ruggiero, Cuvillo, Carvalho de Mendonça, entre outros. Ruggiero, por exemplo, afirma que: O conceito romano de prescrição era o de que ela atingia a actio, isto é: o meio processual mediante o qual se fazia valer o direito [...]” E posteriormente diz: “[...] sustentamos nós que o efeito extintivo se dá sobre o próprio direito: com a ação prescreveu ao mesmo tempo o próprio direito, e isto não porque se confunda direito substancial com ação (conceitos e momentos diversos), mas sim porque, sendo a tutela judiciária um caráter imanente e essencial do direito, perdida a tutela, com ela se perdeu o direito.”⁷⁶

A segunda tese apresentada, corrente seguida pela próprio Câmara Leal⁷⁷, e por autores como Savigny e Clóvis Bevilacqua⁷⁸, entre outros civilistas, determina a Ação como objeto da prescrição. Tais autores são estudiosos da teoria da ação, e remontam do direito romano e da evolução histórica da teoria da ação o seu entendimento. Savigny, por exemplo, diz em sua obra:⁷⁹

⁷² CALZAVARA, Bruno. Por quanto tempo o planeta Terra permanecerá habitável? Menos do que você imagina. 29 de setembro de 2013. Disponível em: <https://hypescience.com/planeta-terra-habitavel/> Acesso em: 07 nov. 2018.

⁷³ FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

⁷⁴ WINDSCHEID, Bernhard. **Polemica sobre la actio**. Buenos Aires: Ed. Jur. Eur.-America, 1974.

⁷⁵ LEAL, Antônio Luis Câmara. **Da prescrição e da decadência**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

⁷⁶ RUGGIERO, Roberto de. **Instituições de direito civil**. Vol. 1. 1. ed. Campinas: Editora Bookseller, 1999. p. 416-417.

⁷⁷ LEAL, Antônio Luis Câmara. **Da prescrição e da decadência**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 9.

⁷⁸ BEVILÁQUA, Clovis. **Theoria geral do direito civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929. p. 370.

⁷⁹ SAVIGNY, M F C de. **Sistema del derecho romano actual**. Vol. IV. 2. ed. Madrid: Centro Ed. de Gongora.

“A relação que da violação resulta, quer dizer, o direito conferido à parte lesionada, chama-se direito de ação ou ação. A palavra ação expressa também o exercício mesmo do direito, em cujo caso, sob a hipótese de um processo escrito, designa o ato escrito pelo qual começa o debate judicial. E este ponto somente e de ocupante da ação; pois o ato pelo qual o direito se exercita, entra por suas condições e suas formas na teoria do procedimento.”

Para Savigny o termo em latim *actio* era o direito que nascia ante a violação de um direito, e também o direito de agir judicialmente. Assim, este juntava os conceitos tanto de ação como de direito, entendendo serem indispensáveis um ao outro e inseparáveis. Portanto, o direito de ação compunha o direito material buscado.

Ambas as teses, todavia, restam superadas. Ao aprofundar-se no conceito de “*actio*”, Windscheid⁸⁰, em discussões com os civilistas do século XIX e início do século XX, consubstancia outra noção ao termo latino. Ação nada mais seria do que o direito de perseguir em juízo o que é devido. E esse foi o embrião responsável a todo um estudo de direito processual, e autonomia do direito processual quanto ao material.

Em suma, as duas teses apresentadas por Câmara Leal perdem sua coerência nos tempos modernos pois:

Se o direito é o objeto da prescrição, se tornaria difícil explicar as obrigações que se cumprem mesmo após prescritas. O direito voluntariamente cumprido permanece direito. Nada impede que, mesmo não materializado mais como obrigação civil⁸¹, o direito se forme no campo da obrigação moral⁸² ou natural.⁸³ Logo, se há possibilidade de o direito se realizar mesmo após fenômeno extintivo deste, firma paradoxo, e comprova que o direito jamais pode ser objeto da prescrição. Ressalta-se ainda, que no campo do direito civil não cabe a repetição do pagamento da dívida prescrita. Exemplo crasso de que o direito sobrevive, o que é atingido é a pretensão judicante.

E, se é a ação o objeto da prescrição, significaria a extinção do direito de ação com o esgotamento do prazo, e isto não se verifica, o direito de ação é universal e irredutível, eliminá-

⁸⁰ WINDSCHEID, Bernhard. **Polemica sobre la actio**. Buenos Aires: Ed. Jur. Eur.-America, 1974.

⁸¹ CASTRO, Larissa de Paula Gonzaga e. **Direito das obrigações**. Disponível em: <<http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/17657/material/TeTeor%20geral%20das%20obriga%C3%A7%C3%B5es.pdf>>. p. 6. **OBRIGAÇÃO CIVIL:** As obrigações ditas civis são as que têm a possibilidade de ser, ou já são, exigíveis; e, porque exigíveis, são ou podem vir a ser acionáveis.

⁸² _____. **OBRIGAÇÃO MORAL:** É mero dever de consciência. O Direito não lhe reconhece qualquer prerrogativa. O cumprimento de uma obrigação moral constitui, sob o prisma jurídico, uma simples questão de princípios, sem qualquer juridicidade.

⁸³ _____. **OBRIGAÇÃO NATURAL:** As obrigações naturais são obrigações INCOMPLETAS ou IMPERFEITAS (não possuem todos os elementos constitutivos da obrigação), que apresentam como características essenciais as particularidades de não serem judicialmente exigíveis, mas se forem cumpridas EXPONTANEAMENTE, ter-se-á por válido o pagamento, que não poderá ser repetido.

lo implica em afastar a possibilidade de o Judiciário analisar uma demanda. Sabe-se, mesmo que prescrito, o lesado de seu direito ainda pode acionar o Judiciário, a consequência não será a não apreciação, mas sim uma apreciação de mérito extintiva⁸⁴. Portanto se a ação efetivamente ocorreu, não houve extinção que a afetasse. Ademais o direito à ação é garantia constitucional: “Art. 5º, XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.⁸⁵ O judiciário só pode se furtar de apreciar caso não cumpra as condições mínimas da ação.⁸⁶

Dito isto, o que se entende por pretensão? É a faculdade de impor a própria vontade mediante persecução judicial⁸⁷. O titular de um direito subjetivo possui a faculdade de sua satisfação, mas isso não o retira do campo estático. Porquanto se tem um direito subjetivo já existe um dever, falta ao cumprimento desse dever um ato de vontade que demonstre a postura do beneficiário.⁸⁸

O direito implica no poder de escolha, não usufruir também é uma alternativa desse direito. Manifestação distinta ao poder de escolha (atrelado ao direito), está o poder de exigir (pretensão), e o poder de agir (ação). No caso de uma dívida não vencida, por exemplo, já existe um direito subjetivo para o credor; contudo, não nasceu ainda para o devedor a obrigação de pagar. Assim, o débito ainda não pode ser cobrado. Neste caso, há direito subjetivo, mas não há pretensão e muito menos ação. A pretensão é a possibilidade de exigência.⁸⁹

A prescrição no direito civil, portanto, atinge a possibilidade de exigência, logo, começa a ser contada a partir do momento que se possa exigir a satisfação de obrigação não realizada. Qual reforça Ovídio A. Baptista da Silva: “Se, todavia, embora possa fazê-lo, deixo de exigir do obrigado o cumprimento da obrigação, terei, pelo decurso do tempo e por minha inércia, prescrita essa faculdade de exigir o pagamento, ou, de um modo geral, o cumprimento da obrigação. Haverá, a partir de então, direito subjetivo, porém, não mais pretensão[...]”⁹⁰

⁸⁴ Como apontado acima, leitura simples do art. 487, II do CPC.

⁸⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Art. 5º, XXXV./

⁸⁶ CPC, arts. 17 e 330. Interesse de agir; Legitimidade ad causam (Qualidade pra agir); Possibilidade jurídica do pedido.

⁸⁷ WINDSCHEID, Bernhard. **Polemica sobre la actio**. Buenos Aires: Ed. Jur. Eur.-America, 1974. p. 7. : “Así como la actio no es el derecho a la tutela de outro derecho, nascido de la lesión de éste, tampoco es la facultad de requerir tutela para el derecho en caso de lesión. La actio es la facultad de imponer la propia voluntad mediante persecución judicial.”

⁸⁸ MIRANDA, Pontes de. **Tratado das ações**. Campinas: Bookseller, 1998.

⁸⁹ MIRANDA, Pontes de. **Tratado das ações**. Campinas: Bookseller, 1998.

⁹⁰ SILVA, Ovídio A. Baptista. **Curso de processo civil**. Vol. 1. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

Compreende-se do exposto, portanto, que no direito privado a prescrição atinge a pretensão. Há três conceitos intimamente entrelaçados, a pretensão, o direito e a ação. A ação trata-se de ter suas alegações ouvidas pelo judiciário, a pretensão trata-se poder usar da coercibilidade do judiciário, e o direito é a substância material que fundamenta o pedido. A ausência de qualquer um deles desnatura a demanda judicial, mas ainda que falha é possível observar um sem o outro. A ação, desde que tenha um terreno mínimo de estruturação e interesse de agir, não pode ser restringida, devendo sempre estar à disposição do tutelado. O direito sem a pretensão perde sua exigibilidade e a capacidade do judiciário impor a efetivação do direito. E a pretensão sem o direito é a exigência de algo que não se tem, logo, deslegitimado e não pode ocorrer, a menos que em hipótese de erro.

3.2) Prescrição e a extinção do crédito tributário

Em se tratar de direito tributário, há de se fazer algumas observações correlação ao instituto da prescrição. O art. 146, II, “b”, da constituição federal traz ordem exigindo lei complementar para dispor sobre norma geral de matéria tributária e ainda destaca a prescrição.⁹¹ Não obstante, o Código Tributário Nacional, que foi recepcionado como lei complementar, prevê as regras aplicáveis à prescrição tributária.

O CTN é claro ao afirmar que o objeto da prescrição em ordem tributária é a ação para cobrança de crédito tributário. E ainda, o prazo para ocorrer a prescrição tributária é de 5 anos, contados a partir da constituição definitiva do crédito tributário.⁹² Há também o artigo 156, V, do mesmo código, que dispõe a prescrição como causa de extinção do crédito tributário. E, sobre ação anulatória de decisão administrativa que denegar a restituição o art. 169, diz prescrever em dois anos.

Logo, diferente da prescrição no direito civil, se ocorre a prescrição tributária não há que se falar em pagamento da dívida, podendo inclusive reaver este pagamento caso realizado equivocadamente. A prescrição, conforme o supracitado artigo 156, V, do CTN, extingue o

⁹¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Art. 146, II, “b”.

⁹² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 out. 2018. Art. 174.

crédito tributário, porquanto o direito em si. Demonstra-se julgado bem elucidativo sobre o tema:⁹³

Consoante decidido por esta Turma, ao julgar o REsp 1.210.340/RS (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 10.11.2010), “a prescrição civil pode ser renunciada, após sua consumação, visto que ela apenas extingue a pretensão para o exercício do direito de ação, nos termos dos arts. 189 e 191 do Código Civil de 2002, diferentemente do que ocorre na prescrição tributária, a qual, em razão do comando normativo do art. 156, V, do CTN, extingue o próprio crédito tributário, e não apenas a pretensão para a busca de tutela jurisdicional. Em que pese o fato de que a confissão espontânea de dívida seguida do pedido de parcelamento representar um ato inequívoco de reconhecimento do débito, interrompendo, assim, o curso da prescrição tributária, nos termos do art. 174, IV, do CTN, tal interrupção somente ocorrerá se o lapso prescricional estiver em curso por ocasião do reconhecimento da dívida, não havendo que se falar em renascimento da obrigação já extinta ex lege pelo comando do art. 156, V, do CTN.

A discussão passa a se concentrar no termo inicial para contagem do prazo prescricional. O art. 174 supracitado diz que é a partir da constituição definitiva do crédito.

Assim, extraindo-se as reflexões já feitas no capítulo referente à constituição do crédito tributário, temos que o crédito tributário pode ser constituído (entendendo-se por adquirir exigibilidade) através: (a) da notificação de lançamento ao sujeito passivo, por meio da qual informa a existência de débito fiscal, ou ainda, (b) a partir da entrega de informação pelo contribuinte, por meio da qual reconhece a existência de débito fiscal.⁹⁴

Mas em ambas as situações, uma vez constituído definitivamente, a autoridade fiscal informará o contribuinte de que terá 30 dias para realizar o pagamento. O prazo para prescrição se iniciará somente após decorrido estes 30 dias sem haver o adimplemento. Isto decorre de instrução do artigo 160 caput do CTN⁹⁵, o qual dispõe que o direito de ação somente é exercitável após o decurso do prazo de pagamento, e o artigo 199, II, do código Civil⁹⁶, que determina não ocorrer prescrição não estando vencido o prazo.

Vale a colagem de julgado do STJ que sintetiza de forma clara o início da contagem de prazo prescricional tributário:⁹⁷

⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Civil e Tributário. Recurso especial. Crédito Tributário Prescrito. REsp 1335609/SE. 2ª Turma. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 16/08/2012, DJe 22/08/2012.

⁹⁴ CARVALHO, Daniel Freire. Tese de Dissertação de Mestrado. **Prescrição intercorrente e o responsável tributário**. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário. 2013.

⁹⁵ Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

⁹⁶ Art. 199. Não corre igualmente a prescrição: (...) II - não estando vencido o prazo;

⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Termo inicial, constituição definitiva do crédito tributário). Recurso especial. REsp 1107339/SP. 1ª Turma. Relator: Ministro LUIZ FUX, julgado em 01/06/2010, DJe 23/06/2010.

“A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I ? pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário.

3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário ex officio; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. (224/252).

4. Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

5. Nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário (artigos 145 e 174, ambos do CTN).

6. Entrementes, sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo ex vi do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade.

Assim, por mais que se utilize do mesmo termo tanto no direito privado como no direito tributário, prescrição não coincide no mesmo significado para os dois ramos do direito. Tal dito em capítulo anterior, pretensão, direito e ação não são a mesma coisa. Enquanto o direito privado entendeu pela pretensão como objeto da prescrição, o Código Tributário nacional diz que a ação prescreve e a prescrição extingue o crédito, ou seja, o direito.

Essa é a razão para a repetição de crédito tributário prescrito. Contudo, o argumento do direito privado para fundamentar que não se tolhe a ação também é cabível aqui. A prescrição é reconhecida em sentença de mérito, o que é resultado de uma decisão ao final de um processo,

logo, a ação ocorre. A peculiaridade do CTN é que junto à pretensão o direito se esvai, não cabe obrigação natural aqui.

3.3) Prescrição como norma geral em matéria tributária (reserva de lei complementar).

Referindo-se ao direito tributário, Roque Carrazza entende por competência tributária as “Normas que autorizam os Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a criarem, in *abstracto*, tributos bem como estabelecerem o modo de lança-los e arrecada-los, impondo a observância de vários postulados que garantem os direitos do contribuinte”.⁹⁸ Este capítulo dará destaque ao art. 146 da constituição federal. Dispositivo que Norberto Bobbio⁹⁹ chamaria de “regra estrutura”, Herbert Hart¹⁰⁰ de “regra de reconhecimento”, ou “regra de produção normativa” tal apontaria Luiz César de Souza Queiroz¹⁰¹. Ou seja, o texto medular sobre produção normativa da prescrição em matéria tributária.

O disposto no art. 146 da CF enseja duas interpretações. Uma, de que a determinação dos três incisos do artigo ao se revestir de lei complementar têm status hierárquico maior e, portanto, superior às leis ordinárias formuladas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Vertente que tem Sacha Calmon entre seus adeptos: “normas gerais de direito tributária veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da federação, em verdade, seus destinatários”.¹⁰²

E a outra, entende que cabe à lei complementar apenas o disposto no inciso I e II, considerando que o inciso III (restritamente a “normas gerais de matéria tributária) só é aplicável para realizar as hipóteses dispostas nos dois primeiros, visando valorizar o princípio federativo, a autonomia dos municípios e a isonomia entre as pessoas de direito publico interno. Se a norma não se enquadrar na hipótese do inciso I ou II, seria considerada legislação ordinária federal. Como corrobora Roque Carrazza, que ao temer a violação do pacto federativo pela

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 328.

⁹⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília/São Paulo: UNB/Polis, 1991, p. 45.

¹⁰⁰ HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Trad. Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1961, p.97.

¹⁰¹ SOUSA DE QUEIROZ, Luis Cesar. **Sujeição Passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 117

¹⁰² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 109, 114 e 115.

amplitude do termo “normas gerais” dispõe que “a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria tributária, as quais disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão ‘as limitações constitucionais ao poder de tributar’”.

Diz o art. 146: “Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”¹⁰³. Desse conceito vale extrair o que seria “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Conforme Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁰⁴, “normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas à União, aos Estados, aos Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal.”

Logo, são um instrumento de uniformidade à aplicação do Sistema Tributário Nacional, vedando, por exemplo, que cada Estado tenha disposição diversa sobre conceito de fato gerador, base de cálculo de seus impostos, regras de solidariedade, prescrição, etc. Além de reforçar o pacto federativo no que tange ao direito tributário, sendo expressa limitação a um ente federado no exercício de sua competência violar o que tem status de geral e transgredir a esfera de outro ente. Inequívoco que prescrição tributária figura entre as matérias reservadas à lei complementar, o texto legal é bastante enfático ao destaca-la em sua alínea “B”.

3.4) Prescrição intercorrente

3.4.4) Natureza da prescrição intercorrente

Prescrição intercorrente, como dito em fase introdutória, é aquela que vai acontecer em curso do processo já iniciado. Para Carlos Roberto Gonçalves: “configura-se a prescrição intercorrente quando o autor de processo já iniciado permanece inerte, de forma continuada e ininterrupta, durante lapso temporal suficiente para a perda da pretensão”.¹⁰⁵

¹⁰³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Art. 146.

¹⁰⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 64.

¹⁰⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro: parte geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 473.

Medina e Caldas¹⁰⁶, no mesmo sentido, relacionam a prescrição intercorrente à inércia do autor, mencionando que tanto no Código Civil, quanto no Código de Processo Civil, “a prescrição intercorrente está ligada a uma atitude de inércia do credor, que pode, mas não toma as medidas adequadas para a defesa do seu interesse.”

É um instituto altamente relacionado ao processo de execução. Vai garantir a segurança jurídica evitando que se prolongue indefinidamente a fase de busca de bens do devedor, capazes de satisfazer a dívida. Havendo paralisação injustificada da execução por determinado tempo, consuma-se a prescrição intercorrente.

Relevante dizer, entende-se a prescrição intercorrente, também, como aquela que tem início após interrupção da prescrição. Explica-se melhor, tanto no direito privado quanto no direito tributário, há artigo dedicado a estabelecer interrupção da prescrição (in caso, art. 174 §un do CTN, e art. 202 do CC.), o que nada mais é do que impedir que ocorra a prescrição enquanto a interrupção prospere, e, ao incidir novamente prazo prescricional, este desconsiderará o prazo já decorrido, reiniciando-se em seu tempo integral. Assim, ilustra-se bem essa tratativa em processo de execução, pois, uma vez proposta a ação dentro do prazo, o juiz ordenará a citação (art. 174 §un, I: “A prescrição se interrompe (...) I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”) o que interromperá a prescrição, que se iniciará novamente quando depender de iniciativa do autor apontar quais meios capazes de satisfazer seu crédito.

Sobre o assunto, a súmula de número 150 do STF diz que “Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação”.¹⁰⁷ No mesmo sentido, o STJ se pronuncia, ao editar a sumula 314, quanto à execução fiscal: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.”¹⁰⁸

A jurisprudência corrobora esse entendimento, invocando a prescrição intercorrente quando verifica excesso de tempo percorrido para que o autor satisfaça a execução após citado o devedor, exemplificando:

¹⁰⁶ MEDINA, J. M. G.; ARAÚJO, F. C. **Código Civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 239.

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 150. Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação. In: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

¹⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º 314. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. In: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que "requerimentos para realização de diligências que se mostraram infrutíferas em localizar o devedor ou seus bens não suspendem nem interrompem o prazo de prescrição intercorrente." 2. Dissentir da conclusão consignada no Tribunal de origem acerca da existência de inércia da Fazenda Pública, para fins de ocorrência de prescrição intercorrente, demanda necessário revolvimento de matéria fática, o que é vedado em sede do especial, em face do óbice da Súmula 7 desta Corte.¹⁰⁹

1. Consoante comando constitucional, a prescrição em Direito Tributário - incluídas suas causas interruptivas e suspensivas - deve ser tratada por lei complementar, aplicando-se as disposições do Código Tributário Nacional (CTN), por recepcionado no ordenamento jurídico brasileiro com tal status. 2. Permanecendo os autos paralisados além do prazo de 5 (cinco) anos após a interrupção da prescrição pela citação do executado, resta implementada a prescrição intercorrente.¹¹⁰

Reflete-se, então, que a natureza da prescrição intercorrente é de um fenômeno terminativo que ocorre após a ação já ter sido proposta e, ainda que concedido o direito, não logrou êxito em satisfazer o pedido, restando pendente a sua satisfação por período excessivo.

3.4.5) Prescrição intercorrente na execução fiscal

A lei de execução fiscal, ou LEF, traz algumas indicações sobre prescrição no que concerne somente o processo fiscal de execução. No seu art. 40 traz o seguinte texto: "O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição."

Eurico Marcos Diniz de Santi, ao confrontar o tema diz primeiro que pairam afirmações importantes recorrentes na jurisprudência: uma sobre prescrição indefinida, a segunda sobre segurança jurídica, a terceira quanto a prescritibilidade das ações e a quarta diz respeito as normas gerais de direito tributário. Alega que todas elas podem ser encontradas em vários julgados, e um julgado em especial as reúne, estando na ementa do REsp 35540-96/SP com a seguinte formatação:¹¹¹

1. "O art. 40. Da Lei n. 6.830, nos termos em que foi admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual civil. Execução fiscal. Prescrição intercorrente. Inércia da exequente. Constatação. Súmula 7 desta corte. Incidência. REsp 1732716 MT 2018/0067552-2. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 15/05/2018, 2ª Turma. Data de Publicação: DJe 02/08/2018).

¹¹⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação cível - tributário - execução fiscal - icms -prescrição intercorrente: caracterização. AC: 10024981218944001 MG. Relator: Oliveira Firmo, Data de Julgamento 06/11/2018. Data de Publicação: 13/11/2018.

¹¹¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no direito tributário. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 335 e 336.

art. 174 do Código Tributário Nacional. Repugna os princípios informadores do nosso sistema tributário a **prescrição indefinida**.

2. Há de, após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, se estabilizar o conflito, pela via prescrição impondo **segurança jurídica** aos litigantes,
3. O art. 40 da LEF estabelece uma injustificável exceção ao princípio geral da **prescritibilidade das obrigações**.
4. Os casos de interrupção da prescrição estão previstos no art. 174 do CTN, nele não incluídos os do art. 40 da lei 6.830/80. 5. Há de ser sempre lembrado que o art 174 do ctn tem natureza de **lei complementar**.” (grifo nosso).

Em seguida, o referido autor sustenta que o artigo 40 da LEF não pode tratar de prescrição. Alega ser uma instrução de direito processual civil. E, conforme o Código Tributário Nacional explicitamente instrui que a prescrição atinge a ação quando em se tratar de direito tributário, não faz sentido algum falar em prescrição no curso do processo. Se há processo, a ação já foi exercida. Assim, justifica o art. 40 da LEF ao compara-los com os arts. 791, 794 e 795 do CPC de 1973. Porém, ao ser substituído pelo Código de Processo Civil de 2015, o art. 794 passou a constar no art. 924, e agora inclui prescrição intercorrente no seu inciso V. Eurico Marcos Diniz de Santi, portanto, aponta a inexistência de prescrição intercorrente para o processo de execução.

Contudo, como verificado nas decisões enxertadas no capítulo anterior, a prática é a utilização do artigo 40 e seus incisos, que denotam o uso claro da expressão prescrição intercorrente. Nos incisos subsequentes, o artigo informa que se em um ano de suspensão permanecerem desconhecidos o devedor ou os bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos. E por fim, no §4^a diz: “Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a **prescrição intercorrente** e decretá-la de imediato.”. (grifo nosso)

De qualquer modo, se decreta prescrição intercorrente em virtude de harmonização do art. 40 da LEF com o art. 174 do CTN. Não se conforma a suspensão em eterno da execução vez a LEF ser lei ordinária enquanto a constituição exige lei complementar, e, a inconsistência em se deixar a execução parada sem prazo definido enquanto para entrar com a ação o limite é de 5 anos. “Deveras, a suspensão decretada com suporte no art. 40 da Lei de Execuções Fiscais não pode perdurar por mais de 05 (cinco) anos porque a ação para cobrança do crédito tributário

prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva (art. 174, caput, do CTN (...))¹¹².

4) Aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário

4.1) A Emenda Constitucional nº 45 e a razoável duração do processo administrativo.

A emenda constitucional 45 de 2004 inseriu no o inciso LXXVIII ao art. 5º da constituição. Diz tal inserção: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”¹¹³

Dessa forma citou-se um direito dentro do rol constitucional de direito fundamental. O direito à razoável duração do processo. Expressão subjetiva, amparando alto grau de interpretação diversa e, integrada com plena redundância. Isto porque, o significado da palavra ‘razoável’, que a título de norma necessita de uma certa objetividade, é na verdade amplamente variável, e, trata-se de noção que ninguém ousaria contrariar, não há quem diga que a duração do processo não deve ser razoável.

Além disso, a estrutura de duração de processo não compreende uniformização. Há um binômio entre qualidade e tempo empreendido que se apresenta regularmente como inversamente proporcional. Cada processo tem suas particularidades, de forma qual cada processo é único e apresenta diferente nível de dificuldade ou necessidades. Portanto, se a todos define-se a meta de duração em seis meses, muitos se concluirão em injustiça por falta de tempo hábil para que tenha seu objeto devidamente analisado. E ao contrário, se prioriza-se a qualidade em detrimento do tempo, pode-se simplesmente concluir na não apreciação das demandas, enfileirando processo décadas afio. Razoabilidade vai requerer um juízo, uma análise subjetiva.

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º 314. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. In: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp 418.162-RO (1ª T, 17.10.2002 – DJ 11.11.2002). Revista de Súmula do STJ, p. 236.

¹¹³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

Frederico Augusto Leopoldino Koehler¹¹⁴, atento a isto, noticia haver um embate entre duas doutrinas, (veja, sempre em perspectiva concorrente) a de priorização das garantias processuais, e, a que pugna por uma maior eficiência/celeridade processual. Conclui por identificar que a incongruência ideológica resiste pois são de fundamentos inconciliáveis, se comportam de maneira antagônica. Nessa perspectiva, se dedica a estudar as origens do princípio da razoável duração do processo, ressaltando sua necessidade seja para afirmar a contraposição existente e seus equilíbrios, ou mesmo, seja para negá-la.

A ressalva que Koehler introduz é que, a celeridade processual não deve sobrepor-se aos demais princípios constitucionais processuais. Representando risco ao Estado Democrático de Direito e à Justiça caso seja indiscriminadamente sobrevalorizada.

Significa dizer que a razoável duração do processo foi inserida no rol do artigo 5 através da promulgação da Emenda Constitucional nº 45, de 2004, sob inscrição do inciso LXXVIII, na busca da garantia da prestação jurisdicional, com intenção de dar maior concretude ao direito de acesso à justiça e ao devido processo legal, e não o contrário. Seu propósito não fora se tornar meta de celeridade mesmo que precise atropelar os demais princípios constitucionais.

Ainda que em matéria conceitual seja difícil precisar o significado de ‘razoável’ visto uma relação de vetores contrapostos (celeridade x qualidade/devido processo legal), de certo, ao ângulo do jurisdicionado devem se comportar de modo complementar. Ambas as noções se coadunam internos ao que propõe o devido processo legal, sendo certo que justiça tardia não equivaleria à verdadeira justiça. Ora, não adianta garantir ao cidadão a possibilidade de buscar o Poder Jurisdicional do Estado, sem que, contudo, se obtenha desse mesmo Poder a garantia de que o seu direito será tutelado por meio de uma sentença, fundamentada, proferida em tempo hábil e que, no curso de sua instrução, se tenha obedecido os procedimentos processuais legítimos à observância do contraditório e ampla defesa.

Por conseguinte, alerta Claudia Campas Braga Patah¹¹⁵, em trecho de artigo, que a eficácia da duração razoável do processo depende da compatibilização do princípio da razoável duração do processo com as demais garantias processuais estabelecidas no artigo 5º da Constituição Federal, tais como: ampla defesa, contraditório, inafastabilidade do Poder Judiciário, duplo grau de jurisdição e outros.

¹¹⁴ KOEHLER, Frederico Augusto Leopoldino. A razoável duração do processo. Bahia: JusPodium, 2009. p. 27.

¹¹⁵ PATAH, Claudia Campas Braga. Os princípios constitucionais à luz da celeridade processual e a penhora on line. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/os-princ%C3%ADpios-constitucionais-%C3%A0-luz-da-celeridade-processual-e-penhora-line>> Acesso em: 11 de novembro de 2018.

O enunciado ideal é o que consigne a efetivação íntegra de todos os princípios constitucionais, garantindo-se o devido processo legal e a razoável duração do processo, sem que nenhum deles se demonstre aleijado.

4.2) Mecanismos para a promoção da celeridade no processo administrativo.

O dispositivo art 5º, LXXVIII, faz menção expressa a “meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. A partir de então, foram adotadas pequenas alterações no corpo normativo processual, tais como: alargamento dos requisitos dos recursos aos tribunais superiores, quais REsp e RE, com o surgimento dos institutos do prequestionamento e da repercussão geral; a possibilidade de edição de súmula com efeito geral e vinculante; metas de nivelamento do Poder Judiciário; Digitalização do Processo; a alteração do procedimento do recurso de Agravo de Instrumento; a reforma do Código de Processo Civil, que teve dentre seus fundamentos a promoção da celeridade. Contudo, pouca instrução voltada especificamente ao desenvolvimento do processo administrativo.

Algumas características podem ser destacadas do dispositivo legal, dentre as quais a reiteração da igualdade substancial entre os processos, quer se desenvolvam perante a Administração, como perante o Poder Judiciário, já que a norma constitucional dirige-se expressamente ao processo que se desenvolva “no âmbito judicial ou administrativo”.

Embora não se possa verificar mesma atenção dispensada ao processo administrativo quanto ao processo judicial, algumas tentativas de melhorar a celeridade no processo administrativo podem ser destacadas. Dentre elas, cita James Marins:¹¹⁶ “(...) parte da doutrina sustenta a possibilidade de ocorrência, em determinados casos, da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, ou mesmo, do estabelecimento de preclusão para a Fazenda nos casos de “abandono de processo”; outra forma diz respeito à “coerência entre a atuação administrativa e as orientações jurisprudenciais já pacificadas”. Com efeito, a Lei nº 11.417/06 acrescentou os arts. 64-A e 64-B à Lei Geral do Processo Administrativo Federal, dispondo que em havendo decisão contrária à sumula vinculante por parte da autoridade julgadora administrativa, esta deverá explicitar as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula; o investimento em grandes sistemas de processamento de dados e informatização; A extinção dos Conselhos de Contribuintes e criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

¹¹⁶ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2015. p. 195

(CARF), órgão que tem disposições regimentais especificamente voltadas a estabelecer mecanismos voltados para a aceleração do processo, como, entre outros, o julgamento conjunto e a adoção de súmulas obrigatórias e súmulas vinculantes no processo fiscal.”

Há também outra medida, porém reservada ao processo administrativo federal. A Lei de nº 11.457/07, em ordem de implementar a razoável duração do processo em âmbito administrativo federal, estipulou o prazo máximo de 360 dias para a decisão administrativo proveniente da Receita Federal do Brasil: “Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

Isso enseja na possibilidade de o contribuinte pretender direito subjetivo público de que sua petições, defesas e recursos sejam apreciados dentro do prazo. Logo, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal deve julgar sua impugnação em 360 dias a contar do protocolo, depois, havendo recurso, reinstaura-se os 360 dias. O prazo se renova em cada nova etapa processual provocada pelo peticionário.

Caso desrespeitada a instrução normativa, cabe ao contribuinte impetrar mandado de segurança, seja preventivo ou repressivo, para assegurar a obediência do lapso temporal.

Destaque-se, voto proferido pelo ministro Luiz Fux no julgamento do REsp nº 1.138.206/RS:¹¹⁷

“Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes, inadmitindo-se que a Administração Pública postergue, indefinidamente, a conclusão de procedimento administrativo. Destarte, tanto para os requerimento 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).” Todavia, não há medida legal efetiva que impeça a existência de aberrações como processos administrativos tributários tramitando por décadas. Inegável que um processo tramitar por 20, 30 anos, não é razoável. Esse tipo de aberração é bastante comum à administração estadual e municipal, e vem tomando bastante notoriedade. A ponto que, vira conhecido instrumento quando a intenção é retardar o cumprimento da obrigação tributária.

O processo administrativo carece de um prazo devidamente estipulado, planejado, para que possa conduzir-se a uma impecável efetivação do princípio da segurança jurídica.

¹¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.138.206/RS Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/08/2010, 1ª Seção. Data de Publicação: DJe 01/09/2010).

4.3) Prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Eurico Marcos Diniz de Santi, quando aborda a prescrição intercorrente no processo administrativo, é bem enfático quanto à sua posição. Este dedica capítulo próprio do seu livro com a seguinte frase: “Inexistência de prescrição intercorrente no processo administrativo”.

Para este autor, em razão do do Art. 151, III, do CTN que dispõe: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário (...) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”, não poderá haver a prescrição intercorrente. Aduz que a suspensão impede a fixação do prazo inicial para que possa se consumir prescrição.

Hugo de Brito Machado Segundo e Marco Aurélio Greco, por outro lado, entendem existir sim prazo para conclusão do processo administrativo, porém seria impróprio chama-lo de prescrição intercorrente, tratando-se por derradeiro de uma perempção.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

“Este tipo de prazo juridicamente determinado não é tecnicamente nem de decadência (pois não há propriamente um específico direito potestativo a ser exercido), nem de prescrição, pois não se trata de iniciar o processo judicial. Este prazo, que tem natureza específica, corresponde ao que a doutrina conhece por prazo de perempção.”¹¹⁸

Hugo de Brito Machado Segundo justifica seu entendimento alegando parecer possível a previsão de tal prazo através da exegese do parágrafo único do art. 173 do CTN. Ainda que admita tratar-se de artigo dedicado à decadência, mais precisamente à antecipação do termo inicial da decadência, crê poder ser extraída dele a interpretação de uma perempção de 5 anos dentro da qual a Administração Pública deverá concluir o processo administrativo. Diz ele: “se, para ultimar o lançamento tido como “provisório” pelo Pretório Excelso, o Fisco dispõe de cinco anos, o mesmo prazo, por consequência, limitará no tempo o exercício de seu dever de torná-lo definitivo, dando cabo à fase contraditória de controle de sua legalidade.”

E completa: “Aliás, se o CTN prevê prazos para a decadência e a prescrição em nome da segurança jurídica, seria inadmissível que deixasse em aberto um prazo intermediário, o que instauraria a insegurança jurídica, estiolando praticamente a finalidade em razão da qual estabeleceria aqueles prazos.”¹¹⁹

¹¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Perempção no direito tributário. Publicado em *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado – Estudos em Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 508.

¹¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 188.

A jurisprudência, ainda que se encontre decisões favoráveis à prescrição intercorrente do processo administrativo fiscal, é predominantemente avessa à aplicação desse instituto na esfera administrativa. Veja, a prescrição intercorrente da execução fiscal está bem sedimentada, inclusive sumulada, logo pacificado sua juridicidade, mas não se estende ao administrativo fiscal.

Toma-se nota do REsp nº 435.896/SP, de relatoria da ministra Eliana Calmon:¹²⁰

Resta para análise a seguinte tese: a interposição de recurso administrativo interrompe o prazo prescricional? (...) Feito o lançamento e notificado o sujeito passivo, independentemente de estar certo ou errado, sujeito ou não à revisão, passível ou não de impugnação por recurso administrativo, inicia-se o direito de exigir a Fazenda o pagamento e começa a ser contado o prazo prescricional. (...) Mas se há interposição de recurso administrativo ou revisão ex-offício do lançamento, o prazo prescricional fica suspenso, nos termos do art. 151, IV, do CTN, só voltando a fluir quando decidido o recurso definitivamente. (...) após o lançamento, inicia-se um hiato, em que não há decadência ou prescrição, até que se confirme o surgimento do crédito tributário, seja pelo decurso do prazo de trinta dias, seja pela decisão do recurso administrativo, seja pela revisão ex-offício do lançamento;

De mesmo modo, de relatoria do ministro Mauro Campbell Marques:¹²¹

O acórdão recorrido se manifestou no mesmo sentido da jurisprudência desta Corte adotada em sede de recurso especial repetitivo, na sistemática do art. 543-C, do CPC, (REsp nº 1.113.959/RJ), quanto à inexistência de dispositivo legal a autorizar a prescrição intercorrente na pendência de julgamento de impugnação administrativo após notificação de lançamento do crédito tributário através de auto de infração, uma vez que o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Em contraponto ao entendimento majoritário, Marcos Rogério Lyrio Pimenta¹²² advoga pela aplicabilidade da prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal. Segundo este, as medidas arroladas no art. 151, III, do código tributário nacional não são suficientes para obstar a prescrição intercorrente.

¹²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tributário – Decadência e Prescrição**. REsp nº 435.896 – SP (2002/0062316-9). Recorrente : Super Watts Indústria Elétrica Ltda. Recorrido : Fazenda Do Estado De São Paulo. Relatora : Ministra ELIANA CALMON julgado em 05/06/2003, DJ 20/10/2003. 2ª Turma. p. 253.

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual civil e tributário. Agravo interno. Recurso especial. Violação ao art. 535 DO CPC. não ocorrência. violação de dispositivo constitucional. competência do supremo tribunal federal. processo administrativo fiscal. prescrição intercorrente. não ocorrência. ausência de autorizativo legal. imposto de renda. arbitramento. depósitos bancários de origem não comprovada. possibilidade. revisão da comprovação da origem. incidência da súmula nº 7 do stj. juros de mora devidos durante o trâmite do processo administrativo. ausência de depósito do montante integral. incidência. arts. 161 do ctn e 5º do decreto-lei nº 1.736/1979. REsp nº 1638268/MG. Agravante: Carlos Alberto Carneiro Cardoso. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES. julgado em 21/02/2017, DJe 01/03/2017.

¹²² PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. “A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário”. **Revista Dialética De Direito Tributário 71/119**.

Dentre suas razões, explica: Embora a prescrição intercorrente tenha o mesmo efeito da prescrição prevista no art. 174, com ela não se confunde. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário ocorre por consequência da desídia da Administração Pública em promover os atos necessários ao regular andamento do processo administrativo. E, correlação ao termo a quo para contagem da prescrição intercorrente, aponta o artigo 108, I,¹²³ do Código Tributário Nacional para estabelecê-lo, a solução seria a analogia. A analogia se espelharia então no art. 174 do CTN combinado com o art. 5º do decreto nº 20.910/32¹²⁴.

Induz que se a negligência do contribuinte não suspende o seu prazo de acionar a Administração, a desídia do Fisco em decidir o processo administrativo tributário também não deve sustar o seu prazo de cobrança. Sob pena de violação do princípio da igualdade processual. Marcos Rogério Lyrio Pimenta conclui seu raciocínio alegando ser plenamente possível a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, tendo a autoridade julgadora o prazo de 5 anos contados do ingresso da impugnação/recurso para decidir sobre a exigência fiscal, sob pena de prescrever o seu direito de ação de cobrar o crédito. O abandono da Administração Pública justifica a extinção do crédito. E, salienta ainda, que a prescrição intercorrente deve existir no processo administrativo tributário em respeito aos princípios: (i) da prescritibilidade das relações jurídicas; (ii) da oficialidade; (iii) da segurança jurídica; (iv) do direito de petição e (v) da eficiência do serviço público.

Na mesma frente de Marcos Rogério Lyrio Pimenta, Djalma Bittar¹²⁵ também se posiciona favorável à prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. Se fundamenta de maneira diversa, contudo. A estrutura argumentativa de Djalma Bittar provém da explicação de prescrição dada pelo direito privado (capítulo anterior), e no princípio de inexistência de ação imprescritível. Vide: “teremos que encontrar a norma que permitirá a entrada do enunciado prescritivo, sob a forma de estrutura sintática. (...) a primeira norma que nos vem a mente é a do art. 179 do código civil em que os melhores doutrinadores asseveram que, “na sistemática do código não existe ação imprescritível”. (...) o art. 173 do Código Civil serve de substrato para que o enunciado prescritivo relativo à prescrição intercorrente no

¹²³ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (...) I - a analogia;

¹²⁴ “Art. 5º: Não tem efeito de suspender a prescrição a demora do titular do direito ou do crédito ou do seu representante em prestar os esclarecimentos que lhe forem reclamados ou o fato de não promover o andamento do feito judicial ou do processo administrativo durante os prazos respectivamente estabelecidos para extinção do seu direito à ação ou reclamação.”

BRASIL. **Decreto nº 20.910**, de 6 de janeiro de 1932. Regula a Prescrição Quinquenal Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D20910.htm>

¹²⁵ BITTAR, Djalma. “Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário”. **Revista Dialética De Direito Tributário 72/18**.

processo administrativo possa ser admitido sem maiores ressalvas.” Nota-se, que ao se referir ao Código Civil, Djalma Bittar remonta do código civil de 1916, vez ser este o código civil contemporâneo ao seu artigo científico.

Embora minoritário, encontra-se jurisprudência favorável à aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Principalmente após o advento da emenda constitucional nº 45. Exemplo é este julgado do Tribunal de Justiça da Bahia:¹²⁶

Considerando a aplicabilidade plena e imediata dos direitos fundamentais, a inexistência de previsão legal quanto à prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal não pode ser usada como argumento para afastar seu reconhecimento, sob pena de ofensa direta ao artigo 5º, LXXVII da CF/88, devendo o julgador buscar no sistema normativo, através de uma interpretação extensiva ou por analogia, qual o prazo seria aplicável à hipótese em análise. Diante da inércia da administração pública, imperioso, no caso em questão, a aplicação por analogia do artigo 40, § 4º da Lei 6.830/80, dando efetividade ao direito fundamental previsto no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, reconhecendo a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Em razão do exposto, entende-se que o posicionamento de não haver prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, defendido por Eurico Marcos Diniz de Santi, bastante coerente. Não há previsão legal para a aplicação deste instituto, a lei não se dedicou a prever e delimitá-lo. Faz sentido, então, a alegação de que não tem como estabelecer o momento inicial para a contagem do prazo da prescrição intercorrente no processo administrativo frente a suspensão do art. 151 do CTN.

Porém, mais acertada a doutrina que prioriza a efetivação dos princípios constitucionais. Deve haver a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. Na medida em que não se concebe um processo administrativo perdurando uma vida.

Não há lei complementar que introduza o conceito de prescrição intercorrente, contudo, data vênua o posicionamento do Eurico Marcos Diniz de Santi, de dizer que a prescrição intercorrente da lei 6.830 é instrução de processo civil, parece impróprio a aceitação deste artigo da LEF que é lei ordinária. Ora, lei de execução fiscal é matéria tributária e compete ao direito tributário. A aceitação jurisprudencial do art. 40 da LEF é uma dilatação hermenêutica em

¹²⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça da Bahia. APELAÇÃO CÍVEL. REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DESÍDIA DO FISCO NA CONDUÇÃO DO PROCESSO. DIREITO FUNDAMENTAL À DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. ARTIGO 5º, LXXVIII DA CF/88. NORMA DE EFICÁCIA PLENA E APLICAÇÃO IMEDIATA. APLICAÇÃO POR ANALOGIA DO ARTIGO 40, § 4º DA Lei 6.830/80. APELO IMPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA EM SEDE DE REEXAME. Apelação 0505435-89.2014.8.05.0001. Apelante: Município de Salvador. Apelado: Transportadora Simas LTDA. Relatora: Desembargadora LISBETE Mª TEIXEIRA ALMEIDA CÉZAR SANTOS. Segunda Câmara Cível. **Anulação de Débito Fiscal**. Julgado em 02/08/2016, publicado em 03/08/2016.

virtude da impropriedade de dar-se prazo de 5 anos para o fisco estabelecer o crédito tributário, assim como para cobrá-lo, e deixar a ação durar irrestrita.

O raciocínio para a prescrição intercorrente no processo administrativo é exatamente o mesmo, análogo. Por que contemplar hiato infindo para o processo administrativo se antes e após dele há um prazo de 5 anos. Agrava-se ainda quando se toma nota do princípio da oficialidade que orienta o processo administrativo. A administração tem o dever de impulsionar o processo e não o faz.

Por esses fundamentos, e principalmente por ser injustificável a desídia da administração pública no controle de seus próprios atos administrativos, entende-se pela aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

5) Conclusão

Em primeiro lugar, para que se aplique um instituto de ciência jurídica, faz-se primordial a compreensão nítida do que esse instituto tecnicamente representa. Prescrição, como fora abordado durante toda a extensão do trabalho, é termo que não infere significação única. A cada autor, percebem-se sutis distinções semânticas, além de comportar um desenvolvimento histórico que veio moldando a significação com o passar do tempo.

Ademais, é clara a distinção do conceito de prescrição privado para com a prescrição disposta no código tributário nacional. Enquanto o direito privado esforçou-se a definir a prescrição desde o direito romano, buscando uma tradução fidedigna do instituto, o art. 174 do CTN foi contundente a demarcar a ação como objeto da prescrição, e não a pretensão.

Isso infere diretamente no conceito de prescrição intercorrente, pois, se atingida for a ação, a doutrina (bem representada por Eurico Marcos Diniz de Santi) tem toda a razão em alcançar a conclusão lógica de inexistência de prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. Ora, o CTN é expreso ao dizer que a ação estará suspensa. Não se extingue algo que o titular está impedido de fazê-lo em razão dele não ter o feito.

Deve-se, porém, haver uma limitação ao tempo máximo de duração para emitir decisão em sede de processo administrativo tributário. Em primeira razão, e por óbvio, é que nada justifica um processo administrativo perdurar décadas e tender a perpassar para novas gerações do titular, vez a duração se prolongar tal maneira que este não sobrevive para ver sua conclusão.

Nesse sentido, a afirmação do autor Hugo de Brito Machado Segundo de que não importa a nomenclatura, seja prescrição intercorrente ou preempção, é imprescindível um limite à duração do processo administrativo fiscal, se faz bastante relevante. Contudo, ainda se prefere pela prescrição intercorrente.

Ora, a particularidade de ser impróprio o termo prescrição é que: (i) se o objeto da prescrição for realmente a ação, de certo gera uma enorme incoerência e (ii) a norma constitucional do art. 146 reserva à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, em especial a prescrição.

Quanto ao obstáculo (i), consegue-se aceitar a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário visto que, mesmo suspensa, não cabe ao processo administrativo durar além do que o prazo que administração teria para exercer seu direito de ação. E quanto ao (ii), a reserva legal, o caminho a superá-la reside na prescrição intercorrente que a jurisprudência e doutrina já admitem, na prescrição intercorrente da execução fiscal. Não se duvida que a prescrição de matéria tributária é reservado a lei complementar, e ainda assim, a prescrição intercorrente de execução fiscal resta subsidiada em uma lei ordinária.

Data máxima vênua quanto ao entendimento majoritário contemporâneo, em especial à instrução de Eurico Marcos Diniz de Santi, não se vê legitimidade que comporte a lei ordinária 6.830 (LEF) incorporar disposição de prescrição em matéria tributária e a mesma abstração não se aplicar ao processo administrativo tributário. Aqui se torna difícil entender que uma lei de execução fiscal não se trate de matéria geral de direito tributário.

Por fim, cabe análise da natureza do processo administrativo fiscal. Nota-se que a abordagem desta etapa é por grande parte da doutrina tida como um processo litigioso, atendendo ao devido processo legal assim como o processo judicial o faz. Contudo, salienta-se que tem características próprias, e, a fim da prescrição intercorrente, vale priorizar a Oficialidade e a essência de autotutela.

O processo administrativo fiscal, como função atípica da Administração, configura-se como o contribuinte, informando a Administração, no auxílio de controle de legalidade dos atos da própria Administração. Vale adentrar na essência do interesse aqui disposto. Veja, ainda que se configure um meio de defesa e proteção do contribuinte, a razão de ser do processo administrativo fiscal é por derradeiro de interesse da própria Administração. O funcionamento saudável do sistema tributário é a Administração ser por si própria eficiente e capaz na função de instrumentalizar seu título executivo. O contribuinte colabora.

Tanto o é que a oficialidade está bastante embrenhada nas etapas do processo administrativo. A Administração se responsabiliza por conta própria de buscar verdade material e impulsionar o andamento do processo.

Sendo a estrutura orgânica de uma autotutela, difere exponencialmente do que o sistema judiciário vivencia. Há de se compreender a saturação do sistema judiciário, como titular da tutela jurisdicional e, intermédio entre interesses que, pelo menos na origem, não tem como não ser conflitantes. O Processo Administrativo não. A essência é diversa e se encarrega de averiguar circunstâncias que invariavelmente surgem de dentro do seu próprio corpo funcional.

Desse modo, a prescrição intercorrente deve sim ser recepcionada no processo administrativo fiscal, para que, sem prejuízo, promova-se o direito fundamental à razoável duração do processo. O texto normativo é bem claro ao especificar também o processo administrativo.

Por certo a ausência de prazo para a decisão no processo administrativo fiscal, e a consequente observância de processos durando décadas fere gravemente os direitos fundamentais, e a intenção do legislador originário. Defende-se aqui a prescrição intercorrente no processo administrativo, como meio de realizar a razoável duração do processo, o devido processo legal, a segurança jurídica, a dignidade da pessoa humana, o acesso à prestação jurisdicional, a legalidade, e a eficiência.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 12. Ed. Ver., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018.

BITTAR, Djalma. “Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário”. **Revista Dialética De Direito Tributário 72/18**.

BRASIL. Tribunal de Justiça da Bahia. APELAÇÃO CÍVEL. REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DESÍDIA DO FISCO NA CONDUÇÃO DO PROCESSO. DIREITO FUNDAMENTAL À DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. ARTIGO 5º, LXXVIII DA CF/88. NORMA DE EFICÁCIA PLENA E APLICAÇÃO IMEDIATA. APLICAÇÃO POR ANALOGIA DO ARTIGO 40, § 4ª DA Lei 6.830/80. APELO IMPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA EM SEDE DE REEXAME. Apelação 0505435-89.2014.8.05.0001. Apelante: Município de Salvador. Apelado: Transportadora Simas LTDA. Relatora: Desembargadora LISBETE Mª TEIXEIRA ALMEIDA CÉZAR SANTOS. Segunda Câmara Cível. **Anulação de Débito Fiscal**. Julgado em 02/08/2016, publicado em 03/08/2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tributário – Decadência e Prescrição**. REsp nº 435.896 – SP (2002/0062316-9). Recorrente : Super Watts Indústria Elétrica Ltda. Recorrido : Fazenda Do Estado De São Paulo. Relatora : Ministra ELIANA CALMON julgado em 05/06/2003, DJ 20/10/2003. 2ª Turma. p. 253.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 out. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual civil e tributário. Agravo interno. Recurso especial. Violação ao art. 535 DO CPC. não ocorrência. violação de dispositivo constitucional. competência do supremo tribunal federal. processo administrativo fiscal. prescrição intercorrente. não ocorrência. ausência de autorizativo legal. imposto de renda. arbitramento. depósitos bancários de origem não comprovada. possibilidade. revisão da comprovação da origem. incidência da súmula nº 7 do stj. juros de mora devidos durante o trâmite do processo

administrativo. ausência de depósito do montante integral. incidência. arts. 161 do ctn e 5º do decreto-lei nº 1.736/1979. REsp nº 1638268/MG. Agravante: Carlos Alberto Carneiro Cardoso. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES. julgado em 21/02/2017, DJe 01/03/2017.

BRASIL. **Decreto nº 20.910**, de 6 de janeiro de 1932. Regula a Prescrição Quinquenal Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D20910.htm>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 436**. A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providencia por parte do Fisco. In: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm> Acesso em 30 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. In: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

BRASIL. **Decreto nº 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 10 jan. 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm> Acesso em 30 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm> Acesso em 30 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual civil. Execução fiscal. Prescrição intercorrente. Inércia da exequente. Constatação. Súmula 7 desta corte. Incidência. REsp 1732716 MT 2018/0067552-2. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 15/05/2018, 2ª Turma. Data de Publicação: DJe 02/08/2018).

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação cível - tributário - execução fiscal - icms -prescrição intercorrente: caracterização. AC: 10024981218944001 MG. Relator: Oliveira Firmo, Data de Julgamento 06/11/2018. Data de Publicação: 13/11/20

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 150. Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação. In: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.18.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º 314. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. In: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp 418.162-RO (1ª T, 17.10.2002 – DJ 11.11.2002). Revista de Súmula do STJ.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. HC 81.611-8 Relator: Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 10/12/2013, 1ª Seção. Data de Publicação: DJe 13/05/2005).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.138.206/RS Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/08/2010, 1ª Seção. Data de Publicação: DJe 01/09/2010).

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 22. ed. rev. E atual. (até a Emenda Constitucional n. 53, de 19.12.2006). São Paulo: Malheiros, 2007.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**, 9.ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

BEVILÁQUA, Clovis. **Theoria geral do direito civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília/São Paulo: UNB/Polis, 1991.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A atendibilidade dos fatos supervenientes no processo civil: uma análise comparativa entre o sistema português e o brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.

CALZAVARA, Bruno. Por quanto tempo o planeta Terra permanecerá habitável? Menos do que você imagina. 29 de setembro de 2013. Disponível em: <https://hypescience.com/planeta-terra-habitavel/> Acesso em: 07 nov. 2018.

CASTRO, Larissa de Paula Gonzaga e. Direito das obrigações. Disponível em: <<http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/17657/material/TeTeor%20geral%20das%20obriga%C3%A7%C3%B5es.pdf>>

CARVALHO, Daniel Freire. Tese de Dissertação de Mestrado. Prescrição intercorrente e o responsável tributário. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário. 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

CORREIA, Andrei Lapa de Barros. O lançamento tributário e a modalidade do art. 150 do CTN. Jus Navigandi. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8306>>. <www.mppr.mp.br/arquivos/File/3civel/estudos/lancam.doc> Acesso em 25/11/2018.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**, 3.ed., São Paulo: Malheiros, 2003, v.1.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 19.ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2017.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro: parte geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GRECO FILHO, Vicente. **Tutela constitucional das liberdades**. São Paulo: Saraiva, 1989.

GRECO, Marco Aurélio. Perempção no direito tributário. Publicado em *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado – Estudos em Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro: Forense, 1988.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Trad. Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1961.

Informativo 480/STJ: 2ª Turma, **REsp 818.978/ES**, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 09.08.2011.

KOEHLER, Frederico Augusto Leopoldino. *A razoável duração do processo*. Bahia: JusPodium, 2009.

LEAL, Antônio Luis Câmara. **Da prescrição e da decadência**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73)**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. Ed., São Paulo: Malheiros, 2002

MONTESQUIEU, Charles de. **L'esprit des lois**. Paris (França): Flammarion, 1979. Livro II, Cap. I.

MENDES, Gilmar Ferreira. et. al. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 20ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado das ações**. Campinas: Bookseller, 1998.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. **Manual de introdução ao estudo do direito**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 6ª ed. Ver. Atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

OTERO, Paulo. **A legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade.** Coimbra (Portugal): Edições Almedina, 2007.

PATAH, Claudia Campas Braga. Os princípios constitucionais à luz da celeridade processual e a penhora on line. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/os-princ%C3%ADpios-constitucionais-%C3%A0-luz-da-celeridade-processual-e-penhora-line>> Acesso em: 11 de novembro de 2018.

PIRES, Diego Bruno de Souza. **Princípio da proporcionalidade versus razoabilidade.** Âmbito Jurídico, Rio Grande, 46, 31 out. 2007. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2428. Acesso em: 03 nov. 2018.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. “A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário”. **Revista Dialética De Direito Tributário 71/119.**

PINTO, Adriano, “processo administrativo - recurso hierárquico”, artigo publicado na **Revista Dialética de Direito Tributário nº 92**, São Paulo: Dialética, maio de 2003.

RUGGIERO, Roberto de. **Instituições de direito civil.** Vol. 1. 1. ed. Campinas: Editora Bookseller, 1999.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**, 3.ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

SAVIGNY, M F C de. **Sistema del derecho romano actual.** Vol. IV. 2. ed. Madrid: Centro Ed. de Gongora. SILVA, Ovídio A. Baptista. Curso de processo civil. Vol. 1. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUSA DE QUEIROZ, Luis Cesar. **Sujeição Passiva tributária.** Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no direito tributário.** 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, vol 1, 44 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. **Biblioteca virtual de direitos humanos.** São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-anteriores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9>>

1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: 03 de novembro de 2018.

WINDSCHEID, Bernhard. **Polemica sobre la actio**. Buenos Aires: Ed. Jur. Eur.-America, 1974.