



**O TEMPO E O PRIMADO DA (IN) SEGURANÇA JURÍDICA: ANÁLISE DA
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
THE TIME AND PRIMACY OF LEGAL (IN) SECURITY: ANALYSIS OF THE
INTERCURRENT PRESCRIPTION IN THE TAX ADMINISTRATIVE PROCESS**

OLIVEIRA, Hélen Cristiany Pimenta de*
GUEDES, Thais Carolina Souza**

* Doutora em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável pela Escola Superior Dom Helder Câmara. Mestre em Desenvolvimento Social pela Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes). Especialista em Docência do Ensino Jurídico e em Direito Tributário. Advogada. Professora de Direito Tributário e Teoria Geral do Processo do curso de direito da Unifpmoc. Professora do Curso de Direito (SAJ) da Unimontes.
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2384-9387>. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7787845472719538>. E-mail: helenpimenta@yahoo.com

** Mestranda em Desenvolvimento Econômico pela Unimontes. Especialista em Direito Tributário e Empresarial. Advogada. Professora de Direito Tributário da Funam- Fundação Educacional Alto Médio São Francisco. E-mail: thaisguedes.advocacia@gmail.com.br

RESUMO: Quando se pensa em efetividade da justiça, não se vislumbra apenas sua concretização, mas sobretudo sua realização em tempo hábil. Por isso, o tempo para a justiça e em consequência para o processo é direito fundamental, sob pena de uma vez desrespeitado acarretar prejuízo as partes litigantes. A Emenda Constitucional 45/2004 ao introduzir o artigo 5º, inciso LXXVIII à Constituição Federal inseriu a fundamental garantia à razoável duração do processo, entretanto na seara tributária percebe-se constantes atrasos de julgamentos no âmbito administrativo o que fragiliza expectativas legítimas dos contribuintes. Sendo assim, com base no método dedutivo e em análise bibliográfica e jurisprudencial, buscou-se, neste trabalho, examinar o impacto do tempo nas demandas tributárias administrativas, especialmente sob a ótica da ocorrência da prescrição intercorrente e sua consequente influência sobre o primado da segurança jurídica. Os resultados apontam que, além de ser temerário à segurança jurídica a demora na

resolução dos conflitos administrativos fiscais preconiza relações jurídicas eternas fragilizando o escopo precípua do estado de direito que é a pacificação social.

PALAVRAS-CHAVE: Prescrição intercorrente; processo administrativo tributário; segurança jurídica.

ABSTRACT: When we think about the effectiveness of justice, we not only envisage its implementation, but above all its implementation in a timely manner. Therefore, time for justice and consequently for the process is a fundamental right, otherwise failure to respect it will result in harm to the disputing parties. Constitutional Amendment 45/2004, when introducing article 5, item LXXVIII to the CF, inserted the fundamental guarantee of the reasonable duration of the process, however in the tax area there are constant delays in judgments at the administrative level, which weakens the legitimate expectations of taxpayers. Therefore, based on the deductive method and bibliographical and jurisprudential analysis, this work sought to examine the impact of time on administrative tax demands, especially from the perspective of the occurrence of intercurrent prescription and its consequent influence on the primacy of security legal. The results indicate that, in addition to being reckless for legal security, the delay in resolving administrative tax conflicts advocates eternal legal relationships, weakening the main scope of the rule of law, which is social pacification.

KEYWORDS: Intercurrent prescription; tax administrative process; legal security.

1 INTRODUÇÃO

Em meados do século XX, Albert Einstein desenvolveu a teoria sobre a relatividade do tempo dizendo que, quando vinculada a velocidade, o tempo será distinto para as pessoas, podendo passar mais rápido para uns e mais devagar para outros. Desta forma, o tempo dependerá do referencial a partir do qual é medido.

A relatividade do tempo se aplica muito bem quando analisada através da percepção das pessoas sobre as coisas, sentimentos, ideias, expectativas etc. No entanto, essa teoria não se aplica de forma satisfatória no Direito, isso porque a passagem do tempo no âmbito jurídico traz efeitos práticos e concretos que não serão alterados a depender do referencial de cada pessoa.

Cada direito corresponde uma ação. Ato jurídico sujeitados a tempo certo, se não praticados, precluem, direitos, se não exercidos, caducam ou decaem, se no tempo fixado legalmente as ações judiciais não forem propostas, prescrevem. Se um direito precisa de uma ação judicial para efetivar-se e não proposta esta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição.

O tempo, portanto, tem um papel fundamental na determinação de efeitos legais, no ganho e perda de direitos, na aplicação da justiça e na evolução das normas ao longo do tempo. Esta relação complexa e dinâmica entre o tempo e o direito influencia a forma como as leis são

interpretadas e aplicadas, bem como as sociedades e suas normas legais se adaptam às mudanças ao longo do tempo.

Mas, quando se pensa nos efeitos do tempo no direito, talvez o que mais traga consequências práticas é a ocorrência de prescrição, que na esfera tributária, além de atingir o direito de ação, podendo ocorrer antes e depois da ação executória, atinge também o direito material em si, já que é causa de extinção do próprio crédito tributário.

O tema ainda possui relevância no âmbito do processo administrativo, principalmente em decorrência da previsão contida no art. 1º, §1º da Lei 9.873/99, que prevê a possibilidade de prescrição intercorrente e da súmula 11 do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), a qual prevê em sentido contrário, ou seja, pela inaplicabilidade de prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.

Diante disso, o objetivo do presente trabalho consiste na análise da relação tempo e direito em matéria tributária, mais especificamente da possibilidade de prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo como forma de garantir a estabilidade legítima da pretensão dos contribuintes conferindo a estes segurança jurídica.

Para tanto, com base no método de abordagem dedutivo e em análise bibliográfica e jurisprudencial, o trabalho será dividido em três seções. Na primeira, será realizada uma análise sobre o instituto da prescrição diferenciando-a da decadência, sua relação com o tempo e influência na seara tributária. A segunda seção trará um estudo sobre os princípios gerais aplicados ao processo administrativo fiscal, especialmente o da duração razoável do processo. Por fim, far-se-á um estudo sobre o decurso do tempo no processo administrativo fiscal, a eventual decretação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal e a eventual conexão com princípio da segurança jurídica

2 O INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Diferentemente do Direito Civil, em que a prescrição significa a perda do direito de ação e a decadência a perda do direito em si, no Direito Tributário esses dois institutos têm o condão de extinguir o próprio crédito tributário (art. 156 do Código Tributário Nacional - CTN), pondo fim à relação jurídico-tributária que se iniciou entre o sujeito ativo e passivo quando este praticou fato definido na lei tributária como gerador da obrigação de pagar tributo.

Quando se fala em decurso do tempo em matéria tributária, percebe-se que os acontecimentos que iniciam o prazo decadencial e prescricional seguem uma ordem cronológica e que poderiam facilmente ser explicados através de uma linha do tempo tributária. Por isso, antes de falar especificamente sobre a prescrição intercorrente no processo administrativo, imperioso se faz entender e diferenciá-la dos institutos da decadência e prescrição tributárias.

Ao praticar o fato descrito na lei tributária como gerador da obrigação de pagar tributo, inicia-se, neste instante, a relação jurídico-tributária entre o Sujeito Ativo (Fazenda Pública/credor) e o Sujeito Passivo (contribuinte/devedor). Para que o Sujeito Ativo possa exigir

o crédito que lhe pertence é preciso antes formalizá-lo, o que ocorre por meio do Lançamento¹, ato administrativo privativo do fisco, responsável por constituir o crédito tributário, dando-lhe certeza, liquidez e exigibilidade. “O lançamento é o instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (aferição do *quantum debeatur*) e qualificando-a (identificação do *an debeatur*)” (Sabbag, 2019, p. 757).

Portanto, a constituição do crédito tributário por meio do lançamento é um direito pertencente à Fazenda Pública e, em respeito ao princípio da segurança jurídica, ele não existirá indefinidamente, sendo a decadência o limite temporal ao exercício desse direito. Ainda sobre este direito potestativo, infere-se que:

[...] na medida em que pode ser exercitado independentemente da colaboração de terceiros ou da atuação do Poder Judiciário. Submete-se, por conta disso, a prazos dentro dos quais deve ser exercitado, sob pena de perecimento do próprio direito. É a decadência do direito de lançar. (Machado Segundo, 2018, p.103)

Acrescenta-se ainda que a decadência é assunto reservado à Lei Complementar, nos termos do art. 146, III da Constituição Federal de 1988, logo, o instrumento legal que se deve perquirir ao estudar esse assunto é o Código Tributário Nacional.

Os artigos 150, §4º e 173, do CTN dispõem que o prazo prescricional será de 05 anos, e o que vai diferir um artigo do outro é o termo inicial de contagem de prazo, isto é, a partir de momento inicia-se o prazo para que a Fazenda Pública exerça o seu direito de constituir o crédito tributário. Tratam-se, portanto, de regras distintas de contagem de prazo decadencial.

A regra contida no art. 150, §4º disciplina que :

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, **a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Observe que a regra acima se aplica somente ao lançamento por homologação. Já no que se refere aos tributos de lançamento por declaração ou de ofício, usa-se a regra determinada pelo art. 173, I:

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

¹ Segundo o CTN, existem três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação. O lançamento de ofício existe quando a autoridade realiza todo o procedimento administrativo, obtém as informações sem qualquer auxílio do sujeito passivo ou de terceiro. O por declaração ocorre quando o sujeito passivo presta informações à autoridade tributária, quanto a matéria de fato, cabendo a administração pública apurar o montante do tributo devido. O lançamento por homologação, ocorre quando o sujeito contribuinte antecipa o pagamento do crédito apurado, sem prévio exame da autoridade tributária. Logo, a declaração resta sujeita a aferição e confirmação posterior da autoridade administrativa (Santos, 2017).

Desta forma, observa-se que haverá duas regras para o termo inicial da contagem de prazo e que elas são excludentes entre si. Neste sentido:

Que os dois artigos acima transcritos tratam de prazos de decadência correspondentes a situações de fato completamente distintas. São excludentes um do outro, e por isso mesmo obviamente não se somam. Assim, em se tratando de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública homologar o lançamento – ou, obviamente, de não fazê-lo, e lançar eventuais diferenças – extingue-se em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador. Após o transcurso desse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se verificado dolo, fraude ou simulação. **Constatada a ocorrência desses vícios, ou em qualquer outra hipótese na qual não ocorra o lançamento por homologação, aplicável será a regra mais abrangente contida no art. 173 do CTN.** (Machado Segundo, 2018, p.103) (grifo nosso)

Destaca-se ainda que a única modalidade de lançamento que poderá variar entre as duas regras é o lançamento por homologação. Se ele ocorrer em sua forma típica, ou seja, quando há o pagamento antecipado, aplica-se a regra do art. 150, §4º do CTN, caso contrário, quando não há pagamento antecipado, o que significa que não ocorreu o lançamento por homologação e, nos casos de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN, a qual é considerada mais benéfica para a Fazenda Pública.

Como mencionado, o prazo decadencial corre em desfavor da Fazenda Pública para que ela exerça seu direito potestativo de constituir o crédito tributário, tornando-o certo líquido e exigível, o exercendo dentro do prazo de 05 anos, tem-se por constituído o crédito.

A partir daí, na relação jurídico-tributária, o decurso do tempo irá influir diretamente no direito do fisco de exercer os meios executórios cabíveis para satisfação do seu crédito. Em outras palavras, a partir da constituição definitiva do crédito tributário, inicia-se o prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN.

Assim como na decadência, o prazo prescricional também será de 05 anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário. Desta forma, a questão que reside sobre esse assunto é a de definir, exatamente, o que é a constituição definitiva de um crédito tributário.

Compreende-se, portanto, que a data da constituição definitiva do crédito tributário “aquela em que o lançamento se tornou definitivo, insusceptível de modificação pelos órgãos incumbidos de fazê-lo”. Ou seja,

Um lançamento é definitivo quando efetivado, **quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração.** Isto pode ocorrer em pontos vários de tempo, dependendo das leis de cada ordem de governo e das vicissitudes do próprio processo de efetivação e revisão do ato jurídico do lançamento. (Coelho, 2020, p.102)

Em suma, considerado a andamento regular de um lançamento tributário, ao ser notificado do lançamento, espera-se do contribuinte que ele pague o valor correspondente ao

crédito tributário. Se isso ocorrer, opera-se a extinção do crédito e tem-se por finalizada a relação jurídico-tributária.

No entanto, se passado o prazo para pagamento o contribuinte nada fizer, ou, se dentro do prazo ele não concordar com a cobrança e resolver impugnar, a constituição definitiva do crédito ocorrerá, respectivamente, no final do prazo para pagamento ou do momento que for concluído o processo administrativo, momento pelo qual inicia-se o prazo prescricional.

Há ainda os casos em que o próprio contribuinte reconhece o seu débito tributário, que ocorre quando há entrega de declaração ou confissão do débito tributário por parte dele. Nesses casos, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá quando for realizada a entrega da declaração do tributo e escoado o prazo para pagamento espontâneo (Paulsen, 2022).

Por fim, diferentemente da decadência, a prescrição pode ter seu prazo suspenso, como ocorre nos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstos no art. 151 do CTN, e ainda interrompido, momento em que o prazo começará a ser contado de novo do zero.

Em relação aos casos de suspensão do prazo prescricional, para os fins propostos no presente artigo, necessário se faz entender que, dentre as hipóteses, uma delas é justamente a interposição de reclamações e recursos no processo administrativo tributário. Ou seja, pela inteligência do art. 151, III do CTN, enquanto existir discussão administrativa através de algum processo regular, o fisco não poderá exigir o crédito tributário, pois sua exigibilidade estará suspensa.

Os casos de interrupção estão previstos no art. 174, parágrafo único do CTN, podendo ocorrer antes do ajuizamento de uma ação de execução fiscal (protesto judicial e qualquer ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor) ou após (despacho do juiz que ordenar a citação).

[...]o protesto judicial promovido pelo Fisco, o que se dá nos termos do art. 726 do CPC (Lei n. 13.105/2015). O protesto de CDA em cartório não tem efeito interruptivo do prazo prescricional, pois não está previsto no parágrafo único do art. 174. Já o inciso III do mesmo parágrafo estabelece, como causa interruptiva, “qualquer ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”, no que se enquadram as declarações ou confissões de débito pelo contribuinte, inclusive para fins de parcelamento, e o oferecimento de caução em garantia. (Paulsen, 2022)

Já a terceira opção, prevista no inciso III do parágrafo único do art. 174, necessita de uma maior atenção, haja vista que o que interrompe a prescrição não é o ajuizamento da ação executória, mas, sim, o despacho do juiz determinado a citação do executado.

Como já mencionado, ocorrida a interrupção do prazo prescricional, ele inicia-se do zero novamente e, quando a interrupção ocorre após ao ajuizamento de ação de execução fiscal, a inércia no tempo poderá ainda dar ensejo à prescrição intercorrente, que levará à extinção da ação e consequente extinção do crédito tributário.

Sobre a prescrição intercorrente no curso da ação judicial de execução fiscal prevista na Lei 6.830/80, não pairam muitas dúvidas sobre sua aplicabilidade, sendo um assunto já sedimentado pelos tribunais superiores.

Ao contrário, quando se analisa a possibilidade da aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, nos termos da Lei 9.873/99, levando ainda em consideração que, no curso do processo administrativo fiscal a exigibilidade do crédito tributário está suspensa e, conseqüentemente, o prazo prescricional também, o assunto se torna mais controverso.

Para entender melhor sobre a referida controvérsia, imperioso se faz analisar alguns princípios norteadores do processo administrativo fiscal.

3 O TEMPO NO PROCESSO E SUA COERÊNCIA COM OS PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A prescrição intercorrente que tem como desiderato garantir que não haverá inércia por parte da administração pública no impulsionamento do processo. Ademais, permite a garantia da celeridade processual e a terminação da demanda em tempo razoável, tudo conforme apresentam os princípios do processo administrativo fiscal.

Os princípios possuem uma importante função no Direito: a de adequar as normas a imprevisibilidade das situações futuras. Isso porque, ao contrário das regras, eles não provêm hipóteses e nem prescrevem determinadas condutas, em vez disso, consagram valores, fins e objetivos a serem seguidos (Machado Segundo, 2018).

Na esfera tributária, especialmente quando se fala em processo, o estudo dos princípios se torna interessante ao passo que terão aplicação em diferentes realidades, a do procedimento e processo administrativo e, ainda, no processo judicial. Desta forma, é lógico imaginar que existirão princípios aplicáveis a todos de forma geral e, ainda, princípios próprios. Para o fim proposto no presente trabalho, serão analisados apenas alguns princípios gerais, aplicáveis a todo processo tributário e ainda alguns princípios específicos aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Primeiramente, impossível não mencionar a Justiça como princípio fundamental que servirá para orientar todos os outros princípios e regras do Ordenamento Jurídico (Machado Segundo, 2018). Em verdade, diversos princípios do Direito Tributário decorrem do princípio da justiça, como o da capacidade contributiva, isonomia, entre outros. A própria ideia de garantia ao contraditório e ampla defesa, princípio constitucional aplicável a todo processo, seja administrativo ou judicial, tem como finalidade geral assegurar o tratamento justo entre as partes.

O segundo princípio que merece ser mencionado é o da segurança jurídica, que inclusive assumirá, muitas vezes, um papel de limitador do princípio da justiça, especialmente quando se analisa o efeito do tempo no Direito (Machado Segundo, 2018). Isso porque a segurança jurídica confere uma maior previsibilidade e estabilidade nas relações humanas como um todo, ou seja, o Direito tem como fim assegurar uma maior justiça nas relações entre as

pessoas, mas o exercício dessa justiça muitas vezes será limitado no tempo, o que traz uma maior segurança.

Desta forma, a justiça e a segurança jurídica precisam conviver harmonicamente, garantido direitos, mas delimitando-os no tempo. É o que ocorre, por exemplo, com a previsão no CTN de um prazo para que o Fisco cobre o seu crédito, sob pena de prescrição e, se o contribuinte eventualmente pagar um tributo prescrito ele terá assegurado o direito de pedir a restituição (justiça), mas terá um tempo determinado para exercer esse direito (segurança jurídica).

Outros dois princípios aplicáveis ao processo tributário de um modo geral são os da razoabilidade e proporcionalidade. Embora tenham significados distintos, geralmente são mencionados em conjunto quando se intenta dizer que o processo tributário, sobretudo no que diz respeito a tomada de decisões, deve seguir de forma razoável e proporcional no sentido socialmente esperado. Nesse sentido, a proporcionalidade está ligada com as medidas de falta e excesso:

Assim, se ao se interpretarem regras e princípios ocorrer restrição ou elasticidades demasiadas em face de parâmetro normativo adequado, é necessário verificar-se a proporcionalidade que impeça a situação pender mais para um lado, de sorte a deslegitimar a outra situação aceitavelmente justa. A proporcionalidade está no atendimento dos meios para o alcance da finalidade da norma, pois que, a norma vencida pelo critério da proporcionalidade não poderia prevalecer, sob pena de esvaziar um princípio, ou inutilizar a regra socialmente mais adequada para a solução do caso. (Nunes, 2018, p.95)

Em outras palavras, o meio utilizado para se alcançar determinado fim deve sempre tentar evitar atingir, no sentido de limitar, outros princípios fundamentais e, caso atinja, que seja aplicado de forma proporcional entre as partes.

Por outro lado, a razoabilidade está ligada à ideia de normalidade. No geral, as normas devem ser aplicadas levando em consideração o razoável, ou seja, o senso de normalidade perceptível por todos. Neste sentido, “a adequação da normalidade geral ao caso concreto leva à noção de equidade milenarmente conhecida. A razoabilidade é a ponderação de alcance da equidade e, conseqüentemente, de aplicação efetiva do dever de justiça” (Nunes, 2018, p.95).

Em relação aos princípios específicos do processo administrativo tributário, tem-se o da oficialidade, ou do impulso oficial, que diz respeito ao dever que a autoridade administrativa tem de dar andamento aos procedimentos e processos administrativos, independentemente de manifestação do particular.

Ao mesmo passo que a Administração Pública tem o dever de proceder o lançamento do crédito tributário, concluindo-o, mesmo sem nenhuma participação do contribuinte, quando se trata de discussão administrativa, ou seja, quando se tem um processo contencioso, caberá também a administração o concluir.

A análise desse princípio no processo administrativo é relevante justamente porque, ao contrário do procedimento administrativo que, em regra, quem inicia é a própria administração pública, no processo administrativo contencioso, a instauração geralmente se dá por iniciativa do próprio contribuinte. No entanto:

Isso não quer dizer, contudo, que o princípio não tenha influência sobre os processos contenciosos de controle da legalidade do ato administrativo. Cabe à autoridade competente **zelar pelo impulso célere do processo**, e especialmente por sua conclusão. Esse fato, a propósito, tem consequências assaz relevantes. (Machado Segundo, 2018, p.62) (grifo nosso)

Pontua-se ainda que a conclusão do processo ainda deve se dar de forma definitiva, ou seja, com análise do mérito da questão, em razão do princípio da verdade material, em que, considerando as provas e os fatos conhecidos, a administração deverá se posicionar sobre o conflito iniciado no processo.

Por fim, cumpre ainda acrescentar a este capítulo a previsão contida no art. 5º, LXXVIII da Constituição Federal, que trouxe a previsão de que os processos judiciais e administrativos devem ter uma duração razoável, garantindo celeridade aos processos.

Embora a Constituição tenha trazido essa garantia, não há definição temporal do que exatamente seria uma duração razoável do processo, por isso as previsões legais que determinam um tempo específico para a prática de determinados atos são de fundamental importância. É o exemplo da previsão da Lei 9.873/99, que instituiu a possibilidade de ocorrência de prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.

4 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA

Na seara tributária, o Estado impõe aos cidadãos a obrigação de pagar tributos como forma de contribuição indispensável para que haja a manutenção da máquina administrativa com o fito de realização das funções de interesse da coletividade.

Além da função arrecadatória, o tributo também assume papel relevante quando se torna instrumento viabilizador de políticas sociais. Cumpre ao poder público prover e custear as necessidades inerentes à uma vida digna. Nesta perspectiva, surge o “Estado Democrático de Direito Social e Tributário” (Murphy; Nagel, 2002):

Resta claro a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. (Costa, 2009, p. 18)

A segurança se traduz na estabilidade, na qualidade ou condição de quem está livre de perigos e incertezas, sendo este um dos postulados do Estado Democrático de Direito. Este Estado de Direito² possui uma série de dispositivos constitucionais que garantem proteção,

² O Termo Estado de Direito – registra Bockenforde – é uma construção linguística alemã, criação da teoria do Estado do precoce liberalismo alemão, significando o Estado da razão, o Estado do entendimento, o Estado em que se governa segundo a vontade geral racional e somente se busca o que é melhor para todos (Mendes; Coelho; Branco, 2007, pag.120).

certeza e confiança livrando os sujeitos do arbítrio (Paulsen, 2009). A segurança jurídica traduz-se em princípio assegurador de preceitos fundamentais elencados no artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), por isso é instrumento jurídico que se estriba na existência de instituições jurídicas dotadas de poder e garantias, na confiança nos atos públicos regidos pela boa-fé e razoabilidade, na estabilidade das relações jurídicas, na previsibilidade de comportamentos e na igualdade perante a lei (Barroso, 2009).

No campo tributário, a única interpretação possível da legislação tributária será aquela cuja efetividade não crie nenhuma surpresa para o cidadão. Esta previsibilidade expressa-se na legalidade formal e material, na isonomia e na vinculação da atividade administrativa de cobrança tributária (Costa, 2009).

Como direito fundamental, individual e coletivo, a segurança jurídica é princípio indispensável. “Onde há segurança jurídica, os capitais aportam e demoram. A economia cresce. Diminui o desemprego. Aumenta a arrecadação. Melhora a classe média. Os direitos e vantagens da democracia chegam aos pobres, alcançam a todos” (Vidigal *apud* Machado, 2007, p.134).

Portanto, a legislação tributária deve ser imposta pelo Estado de forma previsível, conveniente e eficiente. A lei é o caminho mais idôneo para a segurança jurídica à democracia e à contenção do arbítrio (Derzi, 2007). Esta certeza se traduz na estabilidade normativa, na simplicidade do pagamento, na proteção patrimonial, concretizando assim um direito seguro juridicamente. O prazo, a forma e quantidade a ser paga pelos contribuintes deve ser clara, já que a incerteza na legislação tributária estimula a insolvência e favorece a corrupção.

Apesar de fundamental, a postulado da segurança jurídica admite mitigações, além de não poder ser empregado sobrepondo-se sobre outros valores. “Toda exaltação excessiva e desproporcional de um valor isolado dos demais corre o risco de desequilibrar o sistema e de comprometer aquele valor que preside a coordenação de todos, qual seja a segurança jurídica” (Machado, 2007, p. 135).

Dentro da razoável aplicabilidade, a segurança jurídica se desdobra em outros subprincípios para sua efetiva concretização. Uma delas é a confiança no “tráfego jurídico” (Paulsen, 2008). A noção de confiança legítima é de origem germânica (Vertrauensschutz), princípio este desenvolvido a partir da década de 1950 na Alemanha e em outros países europeus (Quintela, 2013).

Há de se compreender que estabelecer expectativas de comportamentos impede que o direito seja incerto e que ele possa realizar seus objetivos precípuos esperados pela sociedade. Não obstante, a realidade atual causada pelo coronavírus tende a maximizar a insegurança já outrora proclamada.

Há um mal-estar contemporâneo da comunidade jurídica como um todo, que se vê impotente ante a afluência contínua de novas situações não abarcadas pelo Direito. “Aquilo que há de mais caro para a dignidade de um sistema de direito positivo está sendo posto em tela de juízo, desafiando nosso espírito e estimulando nossas inteligências, ao reivindicar uma tomada de posição firme e contundente (Carvalho *apud* Quintela, 2013, p. 110).

O sistema tributário nacional dentro da perspectiva da segurança jurídica deve ser confiável, evitando que o Estado possa fazer mudanças desarrazoadas na construção doutrinária e jurisprudencial. Diante das mudanças globais, a falta de segurança pode ter assento não só nas questões jurídicas, mas também sociais, “como a existência de uma enorme quantidade de informações (leis, instruções normativas, decretos originários das três esferas de poder); além da enorme diversidade de interesses a serem resguardados (Quintela, 2013).

Sendo assim, para a consecução de uma ordem jurídica confiável e segura seriam necessários alguns fatores como a confiança no Estado, de forma a projetar deveres estatais de transparência, lealdade, publicidade e continuidade; liberdade de planejamento tributário; boa-fé objetiva; a confiança protegida representada por atos de investimentos e; a responsabilização por atos de quebra da confiança (Derzi, 2009).

O interesse do ente público não pode estar eivado de qualquer vício que comprometa a sua independência e o fim maior que se busca. Nesse contexto, sempre que o ente público (empresa estatal, autarquia, órgão de administração direta etc.) passa a ser um instrumento de política econômica, a confusão entre o público e privado torna-se impossível de ser impedido. A prevenção do fenômeno conflito de interesses (real ou potencial) exige a transparência (disclosure) e definição de responsabilidades e competências, uma vez que a eterna insegurança e desconfiança (teoria da agência) entre o principal e o agente, conduzem os conflitos intrínsecos próprios da organização (Gomes; Piguini, 2017, p.148).

O direito não se esgota na manifestação do poder estatal. A ordem jurídica, para desempenhar sua função máxima de ordenar as relações sociais pacificando os conflitos há de ser revitalizada pela ideal de equilibrar e harmonizar todos os poderes.

Transportando tais ensinamentos para a seara tributária, percebe-se o quanto a demora na resposta da administração pública (fisco) nos processos tributários pode contribuir para o incremento da insegurança jurídica e fragilização da justiça.

O princípio da justiça, (...) precisa ser reafirmado para que o processo tributário que tenha lugar no seio da administração torne-se vivante jurídico, isto é, atenda mais claramente aos princípios inerentes ao convívio estado/cidadão, calcado no estado de direito e, logo, na ideia de direito. (Marins, 2019, p.120)

O processo administrativo fiscal (PAF) tem como desiderato a resolução de conflitos tributários ocorridos entre o fisco e contribuinte, geralmente relativos à exigência ou dispensa do pagamento de tributos (crédito tributário). Entende-se que tais disputas devem ser solucionados de maneira mais justa e eficiente. O processo deve ser instrumento conduzido para minimizar a surpresa e conferindo aos contribuintes oportunidade de defesa e resposta estatal em menor tempo possível.

Juridicamente, a paralisação incompreensível do processo administrativo por mais de cinco anos ensejaria a alegação da prescrição intercorrente, transcrita na “interrupção do processo de positivação do direito tributário, provocando um tipo de autofagia do direito”

(Sabbag, 2019, p.73). Superado o prazo quinquenal, nos termos do artigo 174 do CTN, ocorre a prescrição, inexistindo causa para o pagamento, o que o torna indevido, não se justificando a apropriação pelo poder público do valor a ele entregue.

Admite-se a presença da prescrição intercorrente, principalmente porque, no caso, o crédito já foi constituído, e há a extinção apenas do direito de propor a ação de execução fiscal (prescrição), por inércia do exequente (precisamente o abandono do processo administrativo) (Machado Segundo, 2018).

É certo que o oferecimento da impugnação por parte do contribuinte, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário, suspendendo também o curso da prescrição. Mas se o Fisco abandona o processo por mais de cinco anos, já não se pode dizer que é o simples oferecimento de uma impugnação que o está impedindo de propor a execução fiscal: é o abandono do processo – que implica a indevida não-apreciação da impugnação – que enseja a demora na propositura da execução, sendo plenamente cabível falar-se, sim em prescrição intercorrente. Nestes termos:

Art. 173 do CTN. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Pugna o artigo 5º, LXXVIII da CF no âmbito judicial e administrativo pela celeridade e duração razoável do processo. No âmbito federal, a Lei 11.457/2007 em seu artigo 24 prescreve o prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias para que seja proferida decisão administrativa a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. A generalização da aplicação imperativa da dilação legal máxima foi preconizada pelo STJ, no julgamento do REsp. 1.138.206/RS (2009/0084733-0):

EMENTA: TRIBUTÁRIO.CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART.543-C DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA AMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART.24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA.VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

Tendo em conta esses princípios o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº. 1.138.206/RS, sujeito ao procedimento previsto no art. 543-C, do Código de Processo Civil, decidiu que, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos, mesmo para os pedidos formulados antes da lei 11.457/2007 (Resp nº 1.138.206, Rel. Min.

Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09.8.2010, DJe 01.09.2010). O entendimento tem sido reiteradamente aplicado pelos Tribunais Regionais Federais. Para ilustrar segue ementa proferida no Processo 00163251020134036100:

Apelação Cível, Relator Desembargador Federal Antônio Cedenho, e-DJF3 de10/06/2016: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA.

O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro já tem reiteradas decisões aceitando a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, merecendo destaque a Apelação Cível de n. 0082596-19.2012.8.19.0001, julgada em 2018, na qual afirma o Desembargador Relator, referindo-se ao princípio da duração razoável do processo, que: “Admitir-se (...) um vácuo de não incidência de quaisquer fenômenos garantidores da não eternização dos processos, seria vulnerar direito fundamental previsto na Constituição, olvidando-se por completo da norma lá inserida.” Por fim, conclui que: “o Fisco não possui um prazo ad eternum para decidir impugnações administrativas fiscais, sendo que o atraso na apreciação do processo, sem nenhuma justificativa plausível que a embase, comprova a verdadeira desídia da Administração Pública”.

A par da súmula 11 do CARF que reza que “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal” o STJ ao negar provimento ao agravo Regimental no REsp 1.401.371/PE e REsp 1.314.086/RS manteve o entendimento pela aplicação da Lei 9873/99, que em seu artigo 1º ‘§ 1º reza que “Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso”. O Art. 2º, inciso II da citada Lei aduz que haverá interrupção da prescrição “II - por qualquer ato inequívoco, que importe apuração do fato; ou seja, o ato ou despacho capaz de interromper a prescrição deve objetivar explicitamente a apuração do fato.

Por isso, atos de mero impulsionamento do processo ou encaminhamento físico não tem o condão de interromper a prescrição intercorrente. Resta claro que o contribuinte não pode ficar à mercê da decisão de um processo administrativo infundável, aguardando uma decisão eficiente e justa que, mesmo depois de tanto tempo, nunca prosperou, visto que o CARF decidiu pela intempestividade do recurso.

Em recente decisão³, A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a incidência da prescrição intercorrente em face da paralisação por mais de 03 anos de processo administrativo de cobrança de multa aduaneira, no julgamento do REsp 1999532/RJ.

A cobrança tributária de um crédito prescrito ataca diretamente os preceitos do Estado de Direito, por quebra da confiança e da segurança jurídica. Como afirma Derzi (2009)

³ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/multa-falta-registro-siscomex-nao.pdf>. Acesso 10 de outubro de 2023.

a estabilidade jurídica responde não apenas a um imperativo de acolhimento das expectativas justas, de proteção da confiança, como, ao mesmo tempo, de igualdade. A segurança é condição da igualdade, e não sua contradição, traço formal limitativo do sistema, que necessariamente o separa do ambiente restante.

Por todo o exposto, conclui-se que o desenrolar de um processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios de moralidade, eficiência e da razoabilidade, conferindo ao contribuinte garantia e amparo não apenas de direitos especialmente declarados pela Constituição Federal, mas, sim, de todos aqueles que sejam líquidos e certos, violados pelas mãos do poder público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, infere-se que qualquer paralisação injustificada do processo administrativo fiscal intensificará as incertezas jurídicas para o contribuinte. Quanto mais tempo for dado ao fisco para se manifestar e ou impulsionar o processo, menos isso será compatível com a segurança jurídica. Como visto, a segurança jurídica coaduna-se com a previsibilidade e coerência na aplicação das leis garantindo aos contribuintes um cenário mais previsível, razoável e estável.

A presente pesquisa demonstrou que a aplicação do instituto da prescrição intercorrente aos processos administrativos fiscais se mostra hipótese adequada ao ordenamento jurídico e instrumento de garantia de estabilidade e segurança jurídica.

Diante da inércia do legislador (já que nos termos do artigo 146 da CF, a matéria é reservada a Lei Complementar), entendimentos doutrinários e julgados recentes já apontam no sentido de decretação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. A legitimidade do instituto está diretamente ligada a eficácia do princípio constitucional da segurança jurídica, corolário do estado democrático de direito.

REFERÊNCIAS

BARROSO, Luis Roberto. *A segurança jurídica na era da velocidade e do pragmatismo (reflexões sobre direito adquirido, ponderação de interesses, papel do poder judiciário e dos meios de comunicação)*. In: AUTOR. *Temas de Direito Constitucional*. 2 ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*– 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*– 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

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

MACHADO, Hugo de Brito. TÍTULO. In: FOLMANN, Melissa. *Tributação e direitos fundamentais*. Curitiba: Juruá, 2007.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*. Natália Brasil Dib (atualizadora). 12 ed. rev e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MURPHY, Liam; NAGUEL, Thomas. *The myth of ownership*. New York: Oxford, 2002.

NUNES, Cleucio Santos, *Curso completo de direito processual tributário*. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo* – 13. ed. – São Paulo :SaraivaJur, 2022.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

QUINTELA, Guilherme Camargos. *Segurança jurídica e proteção da confiança: a justiça prospectiva na estabilização das expectativas no direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

SANTOS, Gustavo Abrahão. *As especificidades do crédito tributário e as suas modalidades de lançamento fiscal*. Introcência Revista Científica- FAGU. Ed.13.Junho 2017. Disponível em https://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170803081829.pdf. Acesso 13 de outubro de 2023.