

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

171

(DEZEMBRO - 2009)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Nelson Screnci

é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

Da Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal e seus Reflexos na Prescrição Intercorrente e na Fluência dos Juros de Mora

Célio Armando Janczeski

1. Introdução

Com a edição da Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004, erigiu-se à garantia constitucional a *razoável duração do processo* judicial ou administrativo, preconizando o inciso LXXVIII do art. 5º, que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.¹ Assegurou-se ao cidadão a razoável duração do processo administrativo, bem como a celeridade de sua tramitação, de forma que qualquer violação ao seu preceito implica em conduta inconstitucional.

Para Sérgio André Rocha, o dispositivo constitucional “estabelece tanto um direito fundamental a um processo razoável, que pode ser exercido em situações concretas em que a desídia do julgador causar danos à parte, isso sem intermediação de qualquer ato legislativo ou administrativo, até mesmo suscitando a responsabilização do Estado no caso de seu descumprimento, como é também um princípio, a ser concretizado pelo Legislativo e pelo Executivo”.²

É o que o autor denomina de natureza multidimensional da norma constitucional.

Apesar da indeterminação e incerteza que decorre da expressão *razoável duração do processo*, sua aplicação ao processo administrativo fiscal diz respeito à inércia do julgador administrativo em dar uma solução ao problema trazido para deslinde. Como *regra aplicável ao caso concreto*,



Célio Armando Janczeski é Advogado em Santa Catarina, Mestre em Direito e Professor de Direito Tributário da Faculdade Mater Dei, da Escola Superior da OAB e da Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina.

¹ Neste mesmo diapasão se colhe a orientação presente no item 1º do art. 8º da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), que consigna que “toda pessoa terá o direito de ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou Tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza”.

² ROCHA, Sérgio André. “Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 142. São Paulo: Dialética, julho/2007, p. 76. Explicita o autor sobre o inciso LXXVIII do art. 5º: “de um lado, trata-se de uma regra, passível de ser aplicada em dado caso concreto; de outro, é um princípio, indicando um estado de coisas a ser alcançado”.

a interpretação e concretização do inciso LXXVIII do art. 5º da CF fica sob a alçada do Poder Judiciário, quando provocado para reparação de danos causados pela inércia e, *como princípio*, indicando um estado de coisas a ser alcançado, fica subordinado ao regramento a ser levado a efeito pelo Poder Legislativo.

2. Princípio da Efetividade

Mesmo sem a existência de um ato legislativo, o inciso LXXVIII do art. 5º não estaria impedido de ser utilizado para a solução de controvérsias, aonde após a avaliação das condições do caso concreto pelo julgador, se emprestasse efetividade para a norma maior. Não se pode olvidar, como lembra Canotilho, que o direito fundamental tem irradiação sobre o procedimento, devendo este ser conformado de forma a assegurar a efetividade ótima do direito protegido.³

Ao intérprete, ao dar sentido à norma constitucional, na visão da jurisdição constitucional contemporânea, volvida mais para a compreensão do que para a razão lógica, de sentido formal, na aplicação da lei, não fica impedido de manusear os princípios de forma a dar solução justa para o caso concreto.

O Princípio da Efetividade, também denominado Princípio da Eficiência ou da Interpretação Efetiva, deve ser entendido como aquele em que entre as interpretações possíveis, deve se preferir aquela em que se reconheça maior efetividade à norma constitucional, especialmente quando em discussão direitos fundamentais.

Toda norma constitucional, como norma jurídica superior, desempenha uma função útil no ordenamento, razão pela qual sua interpretação não pode relevar à mesma o destino de uma inutilidade ou diminuição de sua razão de ser. “A uma norma fundamental tem de ser atribuído o sentido que mais eficácia lhe dê; a cada norma constitucional é preciso conferir, ligada a todas as outras normas, o máximo de capacidade de regulamentação.”⁴

O Princípio da Efetividade, segundo alguns, confunde-se com o Princípio da Força Normativa da Constituição que, ao prestigiar sua máxima eficiência, determina influência à realidade fática do Estado que governa. Há que se ter em mente também, que toda atividade de interpretação contempla algum grau de criação, admitindo-se alguma margem de criatividade ao intérprete, suprindo as lacunas da norma como meio de garantir a plenitude do ordenamento.

3. O art. 24 da Lei n. 11.257/07

Em compasso com o inciso LXXVIII do art. 5º da CF, o art. 24 da Lei n. 11.257/07 estabeleceu que “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”.

Apesar da previsão de um prazo certo para que a autoridade julgadora conclua o julgamento, proferindo decisão administrativa, a lei deixou de realizar previsão expressa acerca das conseqüências decorrentes do descumprimento do prazo legal.

³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Tópicos sobre um Curso de Mestrado sobre Efeitos Fundamentais: Procedimentos, Processo e Organização*. Coimbra: Almedina, 1990, tópico 2.2.

⁴ MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo II. Coimbra: Editora Coimbra Ltda., 1983, p. 229.

Em sua redação original, o art. 24 tinha dois parágrafos que foram vetados, mas em nenhum deles havia previsão de uma consequência jurídica expressa para a ultrapassagem do prazo sem a decisão.⁵

Alguns entendem que, por não ter estipulado sanção expressa para o descumprimento do prazo, o dispositivo seria inócuo e a sua inobservância não poderia gerar consequências jurídicas. Ou seja, a regra não seria “bastante para a garantia de um processo administrativo fiscal com uma duração razoável, sendo necessário que se regulamente as consequências do descumprimento do prazo de 360 dias lá previsto para que seja proferida a decisão administrativa”.⁶ Seria uma norma de mínima eficácia, dependente de regulamentação para surtir efeitos.

Outros emprestam ao art. 24 da Lei n. 11.457/07 máxima eficácia, entendendo que “a injustificada inobservância, nesta espécie de processo, da garantia da *duração razoável*, não pode deixar de gerar consequências para o Estado, a quem cabe assegurar o seu andamento. Tal consequência há de traduzir-se na perda do direito de arrecadar o crédito.”⁷

Há também aqueles que, inadmitindo a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, defendem com inspiração no parágrafo 2º do art. 161 do CTN (que prevê a suspensão da fluência de juros de mora na pendência de consulta formulada pelo devedor) que, ultrapassado o prazo do art. 24 da Lei n. 11.457/07, a incidência de juros de mora seria suspensa desde o dia seguinte ao fim do prazo de 360 dias até o dia em que proferida a decisão cabível. Adiante o assunto é detalhado.

A visão que se propõe do inciso LXXVIII do art. 5º da CF em sintonia com o art. 24 da Lei n. 11.257/07 vai além da mera reconstrução da vontade objetiva da norma, para dar lugar a uma máxima eficiência dos dispositivos, inclusive integrando-se carências e lacunas, considerando-se os resultados a que se destina.

4. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Fiscal

A doutrina e a jurisprudência pátrias, de forma pacífica, admitem e reconhecem a prescrição intercorrente na execução fiscal, sempre que o processo ficar paralisado por mais de cinco anos, sem culpa do executado. Com a edição da Lei n. 11.051/04, acrescentou-se o parágrafo 4º no art. 40 da Lei de Execuções Fiscais, que determina que “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”.

Como lembra Leonardo de Faria Galiano,

“a inspiração doutrinária da prescrição intercorrente remonta aos ensinamentos do processualista Carnelutti, que já antevia as denominadas *crises do procedimento*, fe-

⁵ Prevê o parágrafo 2º do art. 24, que restou vetado pelo Presidente da República, que haveria interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 dias, quando necessárias diligências administrativas e que não realizadas as diligências neste prazo, o resultado delas presumiria-se favoráveis ao contribuinte.

⁶ ROCHA, Sérgio André. “Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal”. *Op. cit.*, p. 80.

⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. “Notas sobre a Aplicação do Princípio da Duração Razoável ao Processo Administrativo Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 12º volume*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 59. Defende o autor que o desrespeito à garantia da *duração razoável* permite a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

nômenos anormais que surgem no curso do procedimento e que lhe alteram a habitual tramitação. E como o direito não tolera a incerteza no âmago das relações jurídicas, com a perenização de conflitos insolúveis (o que atenta à própria razão de ser do direito), a prática judiciária demandou a criação de mecanismos paliativos e de acomodação para tais situações indesejadas.”⁸

É a punição da inércia dentro do processo.

A decretação da prescrição intercorrente no seio da execução fiscal, além de estar harmônica com o sistema jurídico que não admite que a ação para a cobrança do crédito tributário tenha prazo perpétuo, prestigia os princípios da segurança jurídica, da paz social e da prescritibilidade dos direitos patrimoniais. Igual raciocínio não tem sido aplicado quando se trate de paralisação do processo administrativo fiscal, mesmo que paralisado por mais de cinco anos, ainda que, para tanto, não tenha corrido o sujeito passivo.

O fulcro para o não-reconhecimento da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal decorre de antiga orientação do Supremo Tribunal Federal, que decidiu que no intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva de recurso administrativo de que tenha se valido o contribuinte, não corre ainda o prazo de prescrição.⁹ Não se enfrentou no precedente da Corte Maior, ao menos não expressamente, se haveria ou não consequência a paralisação do processo administrativo por mais de cinco anos, nem havia na época da decisão dispositivo expresso em determinar prazo para a decisão ser implementada. De qualquer maneira, os tribunais fazendários têm repudiado a alegação de prescrição intercorrente no processo administrativo.¹⁰

A matéria, como já se anunciou, tem gerado controvérsia na doutrina e tem recebido tratamento divergente na jurisprudência, apesar de ainda se apresentar ma-

⁸ “Decadência e Prescrição”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias, Nova Série - 13*. São Paulo: RT, 2007, p. 467. No que diz respeito à prescrição intercorrente na esfera administrativa, o autor entende que “em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela impugnação administrativa, não podendo o Fisco demandar judicialmente o contribuinte por aquele crédito, eventual demora na análise da insurgência poderá ter qualquer repercussão, menos a decretação da prescrição intercorrente administrativa”.

⁹ STF, AgRag n. 96.616/RJ, Rel. Min. Francisco Rezek, 2ª T., DJ 25.5.1984, p. 8.228, RTJ 110-02, p. 707. Na mesma trilha segue o Superior Tribunal de Justiça: “O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, II, do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com o auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão *ex officio*, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica.” (REsp n. 840.111/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., DJe 1º.7.2009)

¹⁰ Determinam a Súmula n. 004/2003 do TTI/SP e a Súmula n. 11 do antigo Conselho de Contribuintes que “não é admissível a prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal”. Neste sentido: “Processo Administrativo Fiscal - Preliminar - Prescrição Intercorrente - No processo administrativo fiscal, não se configura a prescrição intercorrente. Se o crédito está suspenso nos termos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional, não há de se falar em prescrição. O prazo prescricional conta-se da constituição definitiva do crédito tributário, e esta só ocorre quando não cabe recurso ou pelo transcurso do prazo.” (1º CC - Proc. n. 10882.000463/95-91 - Rec. 131.336 - (Ac. 104-19.410) - 4ª C. - Relª Vera Cecília Mattos Vieira de Moraes - DOU 27.11.2003, p. 39) “Normas Gerais de Direito Tributário - Extinção do Crédito Tributário - Prescrição Intercorrente - No processo administrativo fiscal a prescrição intercorrente é matéria estranha. Enquanto pendente de recurso, nele não se fala em prescrição. A contagem do prazo prescricional tem início com a ciência do contribuinte do encerramento do processo administrativo. Precedentes do STJ e do STF.” (3º CC - Proc. n. 10825.001318/96-38 - Rec. n. 121.336 - (Ac. 303-32564) - 3ª C. - Rel. Zenaldo Loibman - DOU 12.1.2006, p. 24)

oritárias as decisões negando o reconhecimento da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, que adota a orientação de precedentes conservadores, negando qualquer consequência jurídica ao disposto no art. 24 da Lei n. 11.257/07.

Uma parte da doutrina apenas repete a antiga orientação do Supremo Tribunal Federal, dando conta de que não há previsão expressa da possibilidade de decretação da prescrição intercorrente no processo administrativo, bem como que entre o lançamento e a decisão definitiva administrativa não corre o prazo prescricional.¹¹ Outra parte, em sentido oposto, entende que, independentemente de lei que conceda prazo para a decisão do processo administrativo, a aplicação do art. 5º, inciso LXXXVIII, da CF e art. 155, parágrafo único, do CTN, autorizaria o reconhecimento da prescrição intercorrente no processo administrativo, em vista da garantia de segurança jurídica e como meio de assegurar a observância do princípio da oficialidade.¹²

Também de se salientar a doutrina que considera inadequado se falar de um prazo fixo e predeterminado para a conclusão de um processo administrativo, mas que entende aplicável a prescrição intercorrente, sempre que entre um ato e outro, o processo ficar paralisado por mais de cinco anos, afinal “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”.¹³

Curioso que, além daqueles que defendem a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal e daqueles que clamam pela não-aplicação, há também aqueles que reconhecem a dúvida, dando conta que a matéria deve ser repensada. Humberto Martins, por exemplo, expressamente assevera que “por enquanto, nem somos contra sua existência; nem a seu favor”.¹⁴ Vittorio Cassone não reconhece situações em que seria possível a prescrição intercorrente no processo administrativo, mas

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. “Decadência e Prescrição”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias, Nova Série - 13*. São Paulo: RT, 2007, p. 60. O artigo pode ter sido escrito antes da edição do art. 24 da Lei n. 11.257/07, eis que o dispositivo não é citado. Neste contexto, o autor consigna que “inexistem no direito brasileiro instrumentos para limitar em, no máximo, cinco anos o prazo para encerrar o processo administrativo tributário”.

¹² SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. “Decadência e Prescrição”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias, Nova Série - 13*. São Paulo: RT, 2007, p. 141. É também o que defende Marilene Talarico Martins Rodrigues: “Quanto à prescrição intercorrente no processo administrativo, pensamos que o art. 174 do CTN permite a fluência do prazo prescricional no processo administrativo, que deverá ser solucionado no prazo de cinco anos para constituição definitiva do crédito tributário, independentemente de estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN).” (*Op. cit.*, p. 180)

¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Decadência e Prescrição”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias, Nova Série - 13*. São Paulo: RT, 2007, p. 330. Neste sentido também a manifestação de Jorge de Oliveira Vargas: “se o processo administrativo tributário ficar paralisado por mais de cinco anos, exclusivamente por omissão injustificada do órgão julgador, ocorrerá a prescrição intercorrente, porém isto não significa dizer que exista um prazo máximo de cinco anos para que o processo administrativo venha a ser encerrado” (*Op. cit.*, p. 443).

¹⁴ MARTINS, Humberto. “Decadência e Prescrição”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias, Nova Série - 13*. São Paulo: RT, 2007, p. 47. O autor, ministro do Superior Tribunal de Justiça, aduz: “Na nossa atividade judicante, especialmente no STJ, ainda não deparamos com tal matéria; daí por que acreditamos que, depois de acentuada meditação, poderemos formar um convencimento sólido que aponte uma solução satisfatória da questão. Por enquanto, nada obstante as observações acima, ainda não temos opinião formada.” (*Op. cit.*, p. 46)

consigna, por outro lado, que “não seria absurdo uma decisão que, em determinado caso concreto, decretasse a prescrição intercorrente”. Registra na seqüência, ainda, que não pode ser esquecido o princípio da legalidade, a impedir que o intérprete substitua o legislador.¹⁵

Na jurisprudência, majoritariamente, as decisões negam o reconhecimento da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, adotando a antiga orientação de precedentes conservadores. Waldir Luiz Becker, em pesquisa realizada antes da aparição no cenário nacional de norma que prevê prazo máximo para a decisão administrativa, listava vários precedentes que, diante do princípio da moralidade administrativa consagrado no art. 37 da Constituição, aplicavam a prescrição intercorrente no processo administrativo, ao enfoque de que mesmo se reconhecendo que “durante a reclamação ou recurso administrativo, está suspensa a exigibilidade do crédito administrativo, não correndo prescrição, quando se está diante de incomum inércia, com a paralisação incompreensível do procedimento durante sete anos, sob pena de aceitar a própria imprescritibilidade, não há como deixar de reconhecer a prescrição”.¹⁶ Após a introdução no cenário nacional do inciso LXXXVIII do art. 5º da CF e do art. 24 da Lei n. 11.257/07, não se conhecem precedentes que tenham apreciado a matéria e expressamente inserido referidos dispositivos em suas fundamentações.¹⁷

4.1. Os reflexos do art. 24 da Lei n. 11.257/07 na prescrição intercorrente do Processo Administrativo Fiscal

Não se coaduna com o Direito a presença de direito patrimonial perpétuo, nem se tolera a incerteza no âmago das relações jurídicas, com a perenização de conflitos insolúveis, como aduz Carnelutti, eis que contrário aos princípios da segurança jurídica e da paz social. O art. 24 da Lei n. 11.257/07 tem reflexos na prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal?

A prescrição tem por efeito direto e imediato extinguir ações, em virtude do seu não-exercício durante um certo lapso de tempo, possuindo como causa eficiente a

¹⁵ CASSONE, Vittorio. “Decadência e Prescrição”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias, Nova Série - 13*. São Paulo: RT, 2007, p. 219. No artigo, referido autor anuncia a edição do art. 24, da Lei n. 11.457/07, mas não retira dele nenhuma consequência jurídica prática.

¹⁶ TJRS, Apelação Cível n. 597200054, Rel. Des. Arminio José Abreu Lima da Rosa. In: BECKER, Waldir Luiz. “A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Fiscal”. *Revista de Estudos Tributários* n. 18. Porto Alegre: Síntese, ano III, março-abril de 2001, p. 22. Antigos precedentes já reconheciam a prescrição intercorrente no processo administrativo: AC n. 89.0115715/MG, Rel. Eliana Calmon, TRF da 1ª Região, 4ª T., DJ 5.3.1990; AC n. 950104474/MG, Rel. Eustáquio da Silveira, TRF da 1ª Região, 4ª T., DJ 9.10.1997; AC n. 940132383-6, Rel. Luiz Airon de Carvalho, TRF da 1ª Região, 3ª T., j. 16.10.1998.

¹⁷ A jurisprudência atual segue apenas reprisando a idéia de que entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva de recurso administrativo de que tenha se valido o contribuinte, não corre ainda o prazo de prescrição, sem extrair consequências práticas do disposto no inciso LXXXVIII do art. 5º da CF e do art. 24 da Lei n. 11.257/07, os quais sequer são lembrados. Neste sentido: “Prazo Prescricional. Pendência de recurso administrativo. Início do prazo apenas com a notificação do contribuinte do resultado do recurso. Prescrição intercorrente. Inaplicabilidade em processo administrativo fiscal. Recurso Especial a que se dá provimento.” (STJ, REsp n. 1.006.027/RS, Rel. Teori Albino Zavascki, DJe 4.2.2009). No mesmo sentido: REsp n. 239.106/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi; REsp n. 32.843/SP, Rel. Min. Adhemar Maciel; REsp n. 173.284/SP, Rel. Min. Franciulli Netto; REsp n. 784.353/RS, Rel. Min. Denise Arruda, entre outros.

inércia do titular da ação, e seu fato perante o tempo.¹⁸ A prescrição é um castigo à negligência do titular do direito que, devendo agir, permanece inerte.

Não há dúvida de que o direito sujeito a uma condição suspensiva (art. 151, inciso III, do CTN) não tem existência atual e não é exigível, não podendo, portanto, servir de fundamento de uma ação, razão pela qual não seria passível de prescrição, uma vez que esta supõe, como condição elementar, uma ação exercitável: *actioni nondum natae non praescribitur*. É sabido, no entanto, que não é toda causa de impossibilidade de agir que impede a prescrição, mas somente aquelas causas que se fundam em um motivo de ordem jurídica, porque o Direito não pode contrapor-se ao Direito, dando e tirando ao mesmo tempo.¹⁹

Se a condição suspensiva somente pudesse ser removida por ato de terceiro, não se poderia exigir que o titular agisse antes da remoção da causa suspensiva mas, naquelas hipóteses em que a condição suspensiva se mantém por ato do próprio titular do direito, o mesmo raciocínio não é aplicável.

Havendo como há, prazo definido para que o julgador profira decisão administrativa, enquanto o mesmo não estiver exaurido, não haverá mora da Administração Fazendária, nem haverá inércia apta a dar início a contagem do prazo da prescrição intercorrente. Ultrapassado aquele prazo, o julgador estará deixando de cumprir com sua obrigação legal de proferir decisão, incorrendo em mora e inércia, já que a existência de uma ação exercitável e a remoção da causa que a impedia, dependem exclusivamente da própria Fazenda, que não está nem acima, nem à margem da lei.

A eventual inércia da Administração Pública decorre da negligência desta, que deve estar preparada para proferir decisão no processo administrativo no prazo da lei, independente da complexidade da matéria abordada ou qualquer outro fato que possa justificar a mora do julgador. Nem eventual culpa do sujeito passivo pode elater o prazo de 360 dias estipulado no art. 24 da Lei n. 11.257/07, eis que, como cabe à Administração a condução do processo, também a ela caberá regulamentar os procedimentos e diligências necessários ao deslinde da causa, sem ultrapassar o prazo legal.

Ultrapassado o prazo de 360 dias previsto para a prolação da decisão (art. 24 da Lei n. 11.257/07), contados do “protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”, inicia-se a contagem do prazo de cinco anos para a prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal. A razoabilidade preconizada pelo disposto no inciso LXXVIII do art. 5º da CF, no entanto, deve orientar a interpretação na contagem deste prazo de 360 dias, a fim de se alcançar novos 360 dias para o julgamento do processo, tanto em caso de recurso manejado pelo contribuinte, como em caso de recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O mesmo raciocínio, de se estender mais 360 dias, deve ser implemen-

¹⁸ LEAL, Antonio Luis da Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. 4ª ed. atualizada por José de Aguiar Dias. Rio de Janeiro: Forense, p. 8. Como esclarece o autor, “todo direito tem duas fontes: a lei, que o reconhece em tese; e o fato que lhe dá nascimento. Uma vez adquirido pela verificação do fato, a que a lei atribui o efeito de gerá-lo, ele entra para o poder de seu titular como faculdade de agir (*facultas agendi*), podendo este exercê-lo segundo as normas e dentro dos limites, traçados pela lei.” (*Op. cit.*, pp. 20/21)

¹⁹ LEAL, Antonio Luis da Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. *Op. cit.*, pp. 153/155.

tado caso a decisão do Conselho seja levada para apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais.²⁰ Cada esfera deve obediência ao prazo de 360 dias trazidos pela Lei, de modo que entre *suspensões*,²¹ com a paralisação do curso da prescrição e *prosseguimento* quando cessada a causa que a determinou e retomada do curso anterior, haverá a contagem do prazo da prescrição intercorrente.

5. Os Juros de Mora e o art. 24 da Lei n. 11.257/07

É sabido que “se o devedor foi posto em mora, começaram desde esse momento de correr os juros moratórios”,²² que são cumuláveis com a penalidade pecuniária, que possui cunho exclusivamente punitivo. Uma leitura apressada do *caput* do art. 161 do CTN poderia levar o intérprete a concluir que independente do motivo do não-pagamento do tributo no vencimento (“seja qual for o motivo determinante da falta”), acarretaria no acréscimo de juros de mora. A regra prevista no parágrafo 2º do art. 161, no entanto, dá conta que a fluência de juros de mora “não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do débito”, ou seja, naquelas hipóteses em que o sujeito passivo, em vista de uma dúvida legítima sobre a legislação tributária, formula seu questionamento à Fazenda Pública, não estará sujeito aos juros de mora caso a consulta seja desfavorável.

Reconhece o CTN que havendo dúvida legítima sobre a legislação tributária, proposta a consulta fiscal, haverá mora da Administração em vista de não ter sanado, por intermédio de algum diploma normativo, a omissão ou a falta de clareza da norma aplicável. Como acertadamente observa Gabriel Lacerda Troianelli, a mora objetiva do sujeito passivo em não pagar o tributo no prazo do vencimento é anulada pela mora da Administração por não sanar a dúvida legítima existente na legislação, de forma que “as moras opostas, relativamente a um mesmo fato tributável, anulam-se mutuamente”.²³ E conclui o mesmo autor:

“Conquanto o contribuinte, em razão do não-pagamento do crédito impugnado, encontre-se em mora, também o julgador administrativo, ao não decidir no prazo de 360 dias legalmente estipulado, entrará em mora. Como a mora do sujeito passivo refere-se ao crédito impugnado e a mora do julgador refere-se ao julgamento da contestação quanto à certeza e liquidez desse mesmo crédito, existindo, portanto, mora recíproca sobre o mesmo fato tributável, a mora do julgador tributário, enquanto persistir, anulará os

²⁰ Eventual resolução do Conselho ou da Câmara Superior, determinando a baixa do processo para diligência não tem o condão de fazer iniciar o prazo de 360 dias, eis que o prazo legal deve ser utilizado pelo julgador administrativo de modo que a decisão seja proferida, independente dos incidentes processuais, previsíveis ou imprevisíveis, sob pena de incorrer em mora.

²¹ “A suspensão paralisa, apenas, o curso da prescrição, de modo que, cessada a causa que a determinou, o seu curso anterior prossegue; ao passo que a interrupção faz cessar o curso já iniciado e em andamento, não o paralisando, apenas, de maneira que, cessada a causa interruptiva, o seu curso anterior não prossegue, mas se inicia um novo curso, começando a correr novamente a prescrição.” (LEAL, Antonio Luis da Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. *Op. cit.*, p. 173)

²² MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo 24. Campinas: Bookseller, atualizado por Wilson Rodrigues Alves, 2003, p. 55.

²³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O artigo 24 da Lei n. 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 161, São Paulo: Dialética, fevereiro/2009, p. 23.

efeitos da mora do sujeito passivo, ou seja, suspenderá a sua fluência até que seja proferida a decisão cabível.²⁴

Apesar do caráter compensatório dos juros de mora e que eles ordinariamente são exigíveis e devidos no período que o crédito tributário estiver com sua exigibilidade suspensa pela impugnação administrativa e mesmo sendo sabido que a cobrança dos juros moratórios objetiva indenizar a Fazenda Pública (credora) pela indisponibilidade do dinheiro na data prevista pela lei para o pagamento do tributo, não se pode olvidar que a sua incidência por longa data pode acarretar, além da instabilidade dos negócios jurídicos do sujeito passivo,²⁵ máculas aos princípios da segurança jurídica e da paz social.

Extrapolando-se a mera reconstrução da vontade objetiva do inciso LXXVIII do art. 5º da CF e do art. 24 da Lei n. 11.257/07 para dar lugar a uma máxima eficiência dos dispositivos, inclusive integrando-se carências e lacunas, considerando-se os resultados a que se destina, não há dúvidas que com o afastamento da mora do sujeito passivo pela mora do julgador administrativo (na medida que as moras opostas, decorrentes de um mesmo fato tributável, anulam-se mutuamente), não haverá espaço para a fluência dos juros moratórios ultrapassados 360 dias sem que se profira decisão no Processo Administrativo Fiscal.

O mesmo raciocínio que se adota na contagem da prescrição intercorrente no processo administrativo, também é aplicável na suspensão da fluência dos juros de mora, ou seja, decorrido o prazo de 360 dias previsto para a prolação da decisão (art. 24 da Lei n. 11.257/07), contados do “protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”, cessa a incidência dos juros de mora. Outros 360 dias serão computados para o julgamento do processo, tanto em caso de recurso interposto pelo contribuinte, como em caso de recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Igualmente, de se estender mais 360 dias, caso a decisão do Conselho seja levada para apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Cada esfera deve obediência ao prazo de 360 dias trazidos pela lei, suspendendo-se sua fluência a cada mora do julgador administrativo.²⁶

²⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O artigo 24 da Lei n. 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios”. *Op. cit.*, p. 24. Para o autor tal consequência de um lado preserva “o crédito tributário em sua integridade; por outro, impede-se que a mora do julgador administrativo inflija ao sujeito passivo um ônus por fato do qual não tem culpa, livrando o contribuinte da injusta situação de ver acumular contra si, anos a fio, altíssimos juros moratórios gerados pela demora no julgamento administrativo”.

²⁵ Eventuais diligências requeridas pelo contribuinte ou complexidade na impugnação ao débito tributário não justificam prorrogação do prazo legal, nem podem ser consideradas como atitudes para protelar o feito, caso autorizadas pela legislação processual, eis que como cabe a Administração a condução do processo, também a ela caberá regulamentar os procedimentos e diligências necessárias ao deslinde da causa, sem ultrapassar o prazo legal.

²⁶ Sobre os efeitos da suspensão da fluência dos juros de mora, Gabriel Lacerda Troianelli apresenta situação prática exemplificando: “depois da impugnação, a Delegacia de Julgamento decide em dezoito meses. Mantido o lançamento, o sujeito passivo apresenta recurso voluntário, que é julgado quinze meses depois pelo Conselho de Contribuintes. Nesse caso, os juros moratórios serão suspensos nos seis meses imediatamente anteriores ao julgamento de primeira instância e nos três meses imediatamente anteriores ao julgamento de segunda instância, fluindo normalmente nos outros períodos.” (“O artigo 24 da Lei n. 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios”. *Op. cit.*, p. 25)

6. Considerações Finais

Pelas razões despendidas acima, diante do disposto no inciso LXXVIII do art. 5º da CF e do art. 24 da Lei n. 11.257/07, escudado pelo Princípio da Efetividade, que orienta pela máxima eficiência dos dispositivos, inclusive autorizando a integração de carências e lacunas, é possível se concluir que a prescrição intercorrente pode e deve ser reconhecida no Processo Administrativo Fiscal, iniciando contagem após ultrapassado o prazo de 360 dias, quando o julgador administrativo estará em mora ao deixar de cumprir com sua obrigação legal de proferir decisão. A mesma mora do julgador administrativo em proferir decisão no prazo legalmente determinado também afasta a mora do sujeito passivo, que é anulada pela primeira, impedindo a fluência dos juros moratórios e prestigiando-se, desta forma, o Princípio da Segurança Jurídica e a paz social.