

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Walmir Luiz Becker

No exame do tema aqui proposto vem nos à lembrança a advertência, contida no velho brocardo latino, de que *dormientibus nonsocorritus*, a dizer, em tradução literal, que o direito não socorre quem dorme. De fato, para evitar a prescrição, é necessário que credor e proprietário estejam atentos quanto ao exercício pleno de seus direitos de crédito e de propriedade, sob pena de, não o fazendo num determinado lapso de tempo, perdê-los para outrem, ou de, no mínimo, ficarem sem ação para exercê-los. Vale recordar, a propósito, que, doutrinariamente, discute-se se a prescrição atinge o próprio direito material ou se somente o direito de ação. A corrente mais difundida diz que o que extingue o direito é a decadência ao passo que a prescrição apenas subtrai o direito de ação para fazer valer o direito substantivo.

O Código Tributário Nacional adota a posição dos que vêem na prescrição o desaparecimento do direito de ação e, na decadência, a eliminação do próprio direito. Faz isso no art. 173, quando estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do 10º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou, se for o caso, da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, estipulando, em seguida, no art. 174, que a ação para cobrança desse crédito prescreve em 5 anos, contados da sua constituição definitiva.

Determinando a prescrição a perda do direito de ação para cobrança do crédito tributário, ela só pode ocorrer após a constituição definitiva deste, mediante regular lançamento, porque, antes disso, a hipótese é de decadência. Daí ser fundamental poder-se precisar quando ocorre a constituição definitiva de um crédito tributário, especialmente no caso de lançamento de ofício, formalizado com a lavratura de um auto de infração, que é o que vai nos interessar mais de perto para a análise específica da prescrição intercorrente.

Se, lavrado o auto de infração, o autuado vem a se conformar com a exigência tributária nele consubstanciada, deixando de impugná-la, não há dúvida alguma de que a constituição do crédito tributário dá-se na data da lavratura da aludida peça fiscal, iniciando-se, a partir de então, a contagem do prazo prescricional para a sua cobrança. O problema surge quando o lançamento é questionado administrativamente, com o oferecimento das defesas, impugnações e recursos cabíveis. Nesse caso, em que data há de se considerar definitivamente constituído o crédito tributário, na data da lavratura do auto de infração ou na que foi proferida a decisão de última instância administrativa?

No julgamento de Embargos no Recurso Extraordinário nº 94.462-1/SP, o Plenário do Supremo Tribunal Federal enfrentou essa questão, resolvendo-a da forma como está sintetizada, muito claramente, na ementa do acórdão então prolatado: "Prazos de prescrição e decadência em direito tributário - com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142, CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência

dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo de decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco".

Como visto, o acórdão do STF diz, com todas as letras, que, com o auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário, ou seja, constitui-se o crédito tributário, fluindo, até aquele momento, o prazo decadencial. A partir do auto de infração não se pode mais cogitar de decadência, e, se houve recurso administrativo, também não cabe falar em prescrição, cujo prazo somente começa a fluir na data da decisão administrativa final, quando, mantido o lançamento, no todo ou em parte, tem-se como definitivamente constituído o crédito tributário lançado.

Por outro lado, essa decisão do Supremo está em consonância com o disposto no art. 151, inciso 111, do CTN, por força do qual as reclamações e os recursos administrativos figuram como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Estando o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa, não pode ele ser cobrado, nem, conseqüentemente, prescrever. Tal regra, contudo, no nosso modo de ver, comporta atenuantes em uma situação peculiar, não muito incomum na prática, que é aquela em que o processo administrativo fica paralisado por mais de 5(cinco) anos.

Com efeito, algumas vezes sucede que, oferecidas as impugnações e os recursos a autos de infração, o processo administrativo fica anos e anos parado, sem que do mesmo o contribuinte tenha notícias, até que um dia, decorridos mais de 5 anos do início do procedimento fiscal, sobrevem-lhe decisão desfavorável. Deve, em tais casos, ser aplicada a prescrição intercorrente?

Segundo o *Dicionário Jurídico* de MARIA HELENA DINIZ, vol. 3 (Ed. Saraiva, 1998, p. 699), a prescrição intercorrente "é admitida pela doutrina e jurisprudência, surgindo após a propositura da ação. Dá-se quando, suspensa ou interrompida a exigibilidade, o processo administrativo ou judicial fica paralisado por incúria da Fazenda Pública." É, pois, a prescrição que se verifica no curso do processo.

Consoante observa HUMBERTO THEODORO JÚNIOR em seus comentários à Lei de Execução Fiscal (6. ed., Ed. Saraiva, 1999, p. 130), "Hoje, pode-se dizer tranquilo o entendimento jurisprudencial de que a Fazenda Pública não pode abandonar a execução fiscal pendente sem correr o risco da prescrição intercorrente, desde, é claro, que a paralisação dure mais do que o quinquênio legal".

Se assim é no âmbito do processo judicial de execução, com maior razão também há de sê-lo no seio dos processos administrativos fiscais, onde as autoridades fazendárias detêm um poder muito mais discricionário de atuação nos feitos, porquanto neles funcionam, a um só tempo, como parte e juiz.

Seria contrário ao princípio constitucional da moralidade administrativa, consagrado no art. 37 da Constituição Federal de 1988, admitir-se que a administração tributária, em face de um processo administrativo fiscal, pudesse ficar inerte pelo tempo que bem

entendesse, sem maiores cuidados quanto à sua movimentação, no pressuposto de que não estaria sujeita à decadência ou prescrição, enquanto não proferida a decisão final do julgador administrativo.

Ao tempo do saudoso e extinto Tribunal Federal de Recursos já ficara assentado que "A Egrégia 4ª Turma tem admitido a ocorrência da prescrição intercorrente, no caso de o procedimento fiscal ficar paralisado por mais de cinco anos, por culpa da administração" (cf. Resenha Tributária 1.2. nº 5/86, p. 125-9).

Instado a se pronunciar a respeito dessa questão, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por sua Colenda 13ª Câmara Cível, em dois acórdãos, decidiu que os processos administrativos fiscais não podem ficar paralisados indefinidamente. No primeiro deles, na Apelação Cível nº 59603816-6, relatada pelo Exmo. Sr. Desembargador ROMEU ELIAS DE SOUZA, examinando o tema sob o prisma da decadência, concluiu que o Estado tem o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário; no segundo, Apelação Cível nº 597200054, de que foi relator o Exmo. Sr. Desembargador ARMÍNIO JOSÉ ABREU LIMA DA ROSA, sob o enfoque da prescrição intercorrente, não tolerou a paralisação de um processo administrativo pelo prazo de 7 (sete) anos. Eis as ementas dos referidos arestos:

(1) "DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPUGNAÇÃO - DECADÊNCIA- O Estado tem cinco anos para constituir definitivamente o crédito tributário, o que equivale dizer que, no prazo de cinco anos, deve julgar a impugnação havida, pena de decadência. Apelação provida."

(2) "PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO ART. 151, III, CTN - Durante a reclamação ou recurso administrativo, está suspensa a exigibilidade do crédito administrativo, não correndo prescrição - Entretanto, quando se está diante de incomum inércia, com a paralisação incompreensível do procedimento durante sete anos, sob pena de se aceitar a própria imprescritibilidade, não há como deixar de reconhecer a prescrição."

O primeiro dos acórdãos acima mencionados está em consonância com o pensamento de alguns autores, como JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER e ZELMO DENARI, para os quais a constituição do crédito tributário somente ocorre ao final do processo administrativo iniciado pelo auto de infração. Assim que, durante a tramitação do processo administrativo fiscal, flui o prazo de decadência, a qual pode vir a ocorrer se aquele não for concluído dentro de cinco anos (*Caderno de pesquisas tributárias*, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 439).

Entretanto, conforme conclusão do Plenário do 1º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária, em 1976:

"Há constituição definitiva do crédito tributário, quando houver ato administrativo regularmente notificado, ou homologação nos termos do art. 150, do CTN, que preencha os requisitos do art. 132 do referido Código, tornando a obrigação extinta (art. 150, CTN), ou líquida, isto é, certa quanto à sua existência e determinada quanto a seu objeto (art. 1.533 do Código Civil)."

Por conseguinte, para a corrente dominante, a qual nos filiamos, o auto de infração constitui definitivamente o crédito tributário, de sorte que, se não se operou, antes, a decadência do direito à sua constituição, começa a fluir, a partir da lavratura da aludida peça fiscal, o prazo prescricional.

Concluindo: se, nascida a obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador, o crédito tributário não for constituído pelo correspondente lançamento, a hipótese é de decadência, em face da qual a administração tributária fica impedida de constituí-lo validamente. A partir da constituição definitiva do crédito tributário, ainda que sob a modalidade de auto de infração, inicia-se a contagem do prazo prescricional, inclusive para efeito da denominada prescrição intercorrente, que poderá vir a ser decretada se o processo administrativo fiscal não for ultimado no quinquênio legal.