

A perempção no processo administrativo fiscal

Claudinei Ferreira Moscardini Chavasco

Advogado e Professor de Direito Tributário em Cursos de Pós-Graduação. Mestre em Constitucionalismo e Democracia pela Faculdade de Direito do Sul de Minas (FDSM). Especialista em Direito Tributário pelo CEU Law School. Especialista em Direito Econômico e Empresarial pela FGV-Rio. Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Vale do Sapucaí (UNIVÁS). Agente de Propriedade Industrial. Administrador Judicial. Presidente do Conselho Fiscal da Associação Comercial de Pouso Alegre (MG), *E-mail:* prof.claudinei.ferreira@gmail.com

Meliza Marinelli Franco Carvalho

Doutoranda em Direito Constitucional pela FD-USP. Mestre em Constitucionalismo e Democracia pela Faculdade de Direito do Sul de Minas (FDSM). Pesquisadora integrante do grupo de Pesquisa "Constituição, Política e Instituição" do PPGD da FD-USP, Departamento de Direito do Estado. Advogada. *E-mail:* melizafo@usp.br

Resumo: A jurisdição administrativa fiscal vincula-se às novas normas processuais, recepcionando supletiva e subsidiariamente os preceitos e fundamentos do vigente CPC de 2015, o que pode justificar o pedido pelo administrado pelo reconhecimento da perempção. Nesse sentido, esta pesquisa pretende, a partir de uma metodologia analítica, analisar o conceito, axiologia e teleologia do instituto da perempção, demonstrando seu significado nos diversos ramos do direito. E, no âmbito do Direito Tributário, analisar a possibilidade de reconhecimento da perempção imprópria com efeito de inexigibilidade tributária, a partir de uma interpretação convergente dos institutos de direito material (decadência e prescrição) com o instituto de direito processual (perempção).

Palavras-chave: Direito Tributário; Perempção; Processo Administrativo Fiscal; CPC.

Sumário: 1 Introdução – 2 Perempção: conceito, axiologia e teleologia – 3 Prescrição, decadência e perempção no processo administrativo tributário – 4 Da extinção da obrigação tributária por perempção no processo administrativo tributário – 5 Conclusão – Referências

1 Introdução

A perempção é instituto próprio do direito formal ou processual, caracterizada pelo legislador como uma modalidade de "sanção" processual decorrente da omissão ou do descumprimento pelo postulante, no tempo, de típico ato processual ou procedimental. Sabe-se que o legislador atribuiu "sanções" processuais típicas distintas nos diversos ramos do direito (penal, trabalhista, cível, eleitoral e tributário), de forma a possibilitar o alcance de diversos significados para a perempção, sem que se perca sua natureza de "punição" processual a quaisquer das partes.

Todavia, não existe previsão expressa do instituto da perempção no âmbito específico no Direito Tributário. Nesse contexto, objetiva-se debater a possibilidade de reconhecimento da perempção no processo administrativo fiscal, especificamente no âmbito do processo administrativo fiscal federal – definido pelo Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, de forma a ratificar os princípios informadores da administração pública e os limites do Estado ao poder de tributar. Para tal fim, com zelo aos conceitos, este trabalho define a perempção no âmbito da administração fiscal como “perempção imprópria”, uma vez que a viabilidade de sua aplicação se dará a partir da interpretação de forma implícita do princípio da celeridade e da aplicação complementar e subsidiária das normas do CPC/2015 ao processo administrativo.

Justifica-se o presente estudo em razão da explícita ordem processual civil que unifica definitivamente os conceitos de “procedimento administrativo” e de “processo”, de forma a exigir que a administração pública fiscal crie mecanismos que assegurem o equilíbrio processual no litígio administrativo de forma equivalente aos litigantes no processo judicial, o que exige, em particular, deliberações processuais no âmbito da administração pública pelo reconhecimento da “perempção imprópria” por via da autotutela da administração fiscal para que sejam rigorosamente cumpridos os novos preceitos processuais de forma paritária aos sujeitos.

Compreende-se, através da interpretação do vigente artigo 15 do Código de Processo Civil, publicado através da Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015, que em eventual hipótese de ausência de regramentos específicos no processo administrativo, a administração fiscal deverá aplicar as normas do CPC/2015 de forma supletiva e subsidiária no procedimento contencioso tributário.

Observa-se, através dos artigos 4º e ss. do CPC/2015, que as partes – sem distinção de polo – têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, sendo-lhe assegurada a paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, em especial, o objeto deste estudo: às sanções processuais (perempção); dentre outros, como a paridade aos deveres, aos meios de defesa e ao ônus.

Neste sentido, pretende-se concluir o presente estudo com fundamentos que ensejam o reconhecimento pela “perempção imprópria” como “sanção processual” por autotutela da administração pública federal, podendo ser utilizada pelo administrado interessado no âmbito do processo administrativo ou judicial, uma vez que é obrigação da Administração decidir dentro do prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte (art. 24 da Lei n. 11.457 de 16 de março de 2007).

Para serem atingidos estes resultados, esta pesquisa pretende, a partir de uma metodologia analítica, analisar o conceito, axiologia e teleologia do instituto

da perempção, demonstrando seu significado nos diversos ramos do direito. E, no âmbito do Direito Tributário, analisar a possibilidade de reconhecimento da perempção imprópria com efeito de inexigibilidade tributária, a partir de uma interpretação convergente dos institutos de direito material (decadência e prescrição) com o instituto de direito processual (perempção).

2 Perempção: conceito, axiologia e teleologia

O termo perempção tem origem no latim *peremptio*, de *perimere* (destróçar, aniquilar, prescrever, extinguir). No sentido técnico do Direito, resulta na morte ou extinção de um direito exclusivamente processual, de manifestar dentro de um determinado prazo no processo.¹

Nos dizeres de Fabio Gomes, a perempção tem o significado de morte da ação.² Assim, interpretado em coro com o processo penal – como sanção processual – poder-se-á dar novo significado ao instituto, qual seja: pena processual de morte da ação.

A caracterização e validade da perempção pressupõe a observância de alguns critérios essenciais, quais sejam, a existência de: (a) formação de lide processual (processo), (b) previsão legal que fixe um prazo para o ato (tempo típico processual), (c) um autor e/ou parte no processo inerte (parte inerte), (d) um direito processual subjetivo do autor ou de uma das partes de movimentar o processo (direito processual subjetivo), e (e) uma perda do direito de movimentar no tempo (caducidade). Neste sentido, entende-se que todos estes elementos devam ser observados de forma conjunta e concomitante pelo intérprete para caracterização da perempção.

A perempção é matéria processual cuja regulamentação é feita por leis infra-constitucionais. Por isso, desde a Constituição de 1824 até a atual Constituição de 1988 não é possível encontrar uma referência ao instituto da perempção. O constituinte de 1988 atribui privativamente³ à União a competência de legislar sobre matéria processual, não obstante assegure a competência de forma concorrente⁴ entre União, Estados e Distrito Federal, para fixar regras de procedimentos

¹ DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

² GOMES, Fábio. *Comentários ao código de processo civil: do processo de conhecimento*, arts. 243 a 269. v. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 334.

³ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I – direito civil, comercial, penal, *processual*, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]
XI – *procedimentos em matéria processual*;

[...]

§1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

em matéria processual. Portanto, a União fica limitada a estabelecer, no âmbito da competência concorrente, normas gerais, enquanto aos Estados e ao Distrito Federal compete estabelecer normas suplementares ou legislar com competência plena para atender a suas peculiaridades, em caso de ausência de lei geral.

Neste sentido, nota-se que o Código de Processo Civil vigente (CPC/2015) – lei geral – não trouxe inovações teleológicas ao instituto da perempção em relação ao anterior Código de Processo Civil de 1973 (CPC/1973),⁵ devidamente recepcionado pela Constituição de 1988, bem como, não trouxe inovação quanto às características e elementos centrais como, em particular, foram definidas como elementos essenciais de validação da perempção.

Todavia, sobre a óptica pragmática, constatam-se no CPC/2015 dois pontos que merecem ser explorados, por fazerem coro com o objetivo do presente trabalho: a) abandono da causa e b) reconhecimento da perempção pela autoridade competente.

Primeiramente, no tocante ao abandono da causa, observa-se o elemento temporal – prazo de 30 (trinta) dias – (artigo 485, III do CPC/2015)⁶ e (artigo 267, III do CPC/1973)⁷ como pressuposto necessário para que o juiz decida pela extinção do processo por abandono da causa, sempre pressupondo-se um autor inerte. No mesmo sentido, observa-se no inciso II do artigo 485 do CPC/2015,⁸ tão quanto era fixado no inciso II do artigo 267 do CPC/1973,⁹ o (elemento temporal) – prazo de 1 (um) ano – como pressuposto necessário para que o juiz reconheça pela extinção do processo por abandono da causa; hipótese em que se pressupõe a inércia não apenas do autor, mas de qualquer das partes.

Todavia, com o objetivo de gerar uma “mudança paradigmática na aplicação do direito”¹⁰ e de aproveitar a atividade processual “com prevalência do contraditório entre as partes como garantia”,¹¹ é defeso ao magistrado a “decisão de

² A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

³ Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Lei 5.869 de 11 janeiro de 1973.

⁶ Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

III – por não promover os atos e as diligências que lhe incumbir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias; [...].

⁷ Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:

III – quando, por não promover os atos e diligências que lhe competir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias; [...].

⁸ Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

II – o processo ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes; [...].

⁹ Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:

II – quando ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes; [...].

¹⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. *Novo CPC – Fundamentação e sistematização*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 103/105.

¹¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. *Novo CPC – Fundamentação e sistematização*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 103/105.

surpresa” ou “*decisione dela terza via*”,¹² no sentido de conceder o prazo de 5 (cinco) dias úteis ao autor (na hipótese do inciso III do artigo 485 do CPC/2015) ou a quaisquer das partes negligentes (na hipótese do inciso II do artigo 485 do CPC/2015), como mecanismo de garantir o direito processual subjetivo (elemento) das partes de movimentar o processo para suprir a inércia (elemento) no processo, em consonância com o CPC/1973 que já previa o prazo de 48 horas.¹³

Ainda sobre o “abandono da causa” de que trata o inciso III do art. 485 do CPC, nota-se que o instituto deve ser provocado pela parte adversa (ré, requerido, postulado, reclamado etc.) como mecanismo de defesa indireta em preliminar (defesa peremptória¹⁴), sob pena de preclusão, quando o autor der ensejo a três extinções do processo sobre o mesmo objeto por abandono da causa (art. 486, §3º CPC/2015).¹⁵ Todavia o autor perempto – art. 486, §3º, *in fine* do CPC/2015 – ainda poderá invocar seu direito material em eventual defesa provocada pela parte adversa, não podendo fazer por reconvenção.

De forma distinta, entende-se que na hipótese do inciso II do art. 485 do CPC – “parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes” – caberá a quaisquer das partes apontar a inércia da parte adversa ou poderá a autoridade competente reconhecer de ofício a inércia e extinguir o processo. Em qualquer das hipóteses destacadas de perempção, o processo será extinto sem julgamento do mérito.

Além da pertinência da perempção no processo civil, este instituto aplica-se também a outras áreas do direito. No Processo Penal, a perempção somente pode ser aplicada na ação penal de natureza jurídica privada – exclusiva ou personalíssima – quando em razão da inércia do querelante – conforme hipóteses previstas no artigo 60 do Código de Processo Penal¹⁶ – e após provocação do querelado, bem como através de reconhecimento de ofício.

¹² THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. *Novo CPC – Fundamentação e sistematização*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 103/105.

¹³ Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:
[...]

§1º O juiz ordenará, nos casos dos n.ºs. II e III, o arquivamento dos autos, declarando a extinção do processo, se a parte, intimada pessoalmente, não suprir a falta em 48 (quarenta e oito) horas.

¹⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil – Teoria Geral do direito processual civil, processo de conhecimento comum – Vol. I*. 56. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 792.

¹⁵ Art. 486. O pronunciamento judicial que não resolve o mérito não obsta a que a parte proponha de novo a ação. §3º Se o autor der causa, por 3 (três) vezes, a sentença fundada em abandono da causa, não poderá propor nova ação contra o réu com o mesmo objeto, ficando-lhe ressalvada, entretanto, a possibilidade de alegar em defesa o seu direito (nossos grifos).

¹⁶ Art. 60. Nos casos em que somente se procede mediante queixa, considerar-se-á perempta a ação penal:
I – quando, iniciada esta, o querelante deixar de promover o andamento do processo durante 30 dias seguidos;

II – quando, falecendo o querelante, ou sobrevindo sua incapacidade, não comparecer em juízo, para prosseguir no processo, dentro do prazo de 60 (sessenta) dias, qualquer das pessoas a quem couber fazê-lo, ressalvado o disposto no art. 36; [...].

III – quando o querelante deixar de comparecer, sem motivo justificado, a qualquer ato do processo a que deva estar presente, ou deixar de formular o pedido de condenação nas alegações finais;

IV – quando, sendo o querelante pessoa jurídica, esta se extinguir sem deixar sucessor.

Especificamente no Processo Penal, a preempção tem forte característica punitiva, o que é explicado em razão da sistemática processual que tem como regra matriz a ação penal de natureza jurídica pública incondicionada, e em caráter subsidiário, a ação penal privada subsidiária da pública, e, em típicos e específicos crimes a ação penal pública condicionada a representação ou requisição, ou a ação penal privada exclusiva e personalíssima.

Consigna-se que o instituto da preempção somente se aplica às ações penais privadas de natureza exclusiva e personalíssima; em razão da possibilidade de retomada e/ou substituição da titularidade da Ação Penal pelo Ministério Público na hipótese de ação penal privada subsidiária da pública em que o querelante foi inerte.

Justifica-se também a dogmática classificação nas ações penais em razão das notas características das partes envolvidas e dos tipos penais. Neste sentido, o legislador consignou nas hipóteses da ação penal privada exclusiva ou personalíssima ao lesado (querelante) a iniciativa da ação. Nestas hipóteses, o Estado-Juiz oferece ao postulante todo o aparato do Poder Judiciário para que este particular possa comprovar o dano penal que lhe foi causado com elementos e circunstâncias que apontem a autoria e a materialidade do crime cometido (tipo penal) pelo agente infrator, o que tem como característica a transferência do *ius persecuendi* ao particular com reserva ao Estado-Juiz do exercício do *ius puniendi*. Todavia, o Estado-Juiz com base legal e, em preservação dos princípios constitucionais concernentes à atuação do Estado, implícito do *impulso oficial* e explícito da *economia processual*, estabeleceu a sanção processual da “preempção” àqueles postulantes (querelantes) inertes que não correspondem em tempo legal aos atos processuais, conforme fixado no artigo 60 do Código de Processo Penal.¹⁷

Já na Justiça Eleitoral, tem-se pela aplicação da preempção nas eventuais hipóteses de crimes típicos eleitorais e crimes comuns a estes conexos de iniciativa privada (mediante queixa-crime), por aplicação analógica do artigo 60 do Código de Processo Penal. De forma subsidiária e supletiva, também são aplicadas as regras do Código de Processo Civil vigente (art. 15 do CPC/2015),¹⁸ conforme inciso V do artigo 337¹⁹ e inciso V do artigo 485²⁰ do CPC/2015.

¹⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Processo Penal e execução penal*. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 48 e 61.

¹⁸ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

¹⁹ Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar: [...] V – preempção; [...].

²⁰ Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando: [...] V – reconhecer a existência de preempção, de litispendência ou de coisa julgada; [...].

Por sua vez, no Processo Trabalhista, o legislador da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho) estabeleceu de forma pontual dois pontos que tratam de punições processuais, de forma específica ao sujeito ativo (reclamante): artigos 731 e 732.²¹

Todavia, Sérgio Pinto Martins entende que a CLT foi omissa quanto ao instituto da preempção e que os artigos 731 e 732 não se confundem com a preempção, em razão da natureza temporária e não definitiva da punição (ficar seis meses sem poder reclamar) o reclamante; e que, por isso, justifica-se a aplicação das regras de preempção do Código de Processo Civil de forma subsidiária e supletiva.²² Ademais, em particular posição, e de forma contrária, entende-se que, mesmo que temporária, há natureza punitiva processual ao reclamante, o que, por si só, é o bastante para identificar os elementos caracterizadores da preempção: processo, tempo típico processual, parte inerte, direito processual subjetivo e caducidade.

No Juizado Especial, por interpretação ampla do art. 30 da Lei 9.099/95, tem-se pela aplicação da preempção em única oportunidade, ou seja, somente em matéria preliminar de defesa, em atendimento ao *princípio da eventualidade* (preclusão), não admitindo-se a emenda da defesa em nenhum momento seguinte²³ em consonância pragmática com o CPC/2015. Todavia, o Conselho Nacional de Justiça – através de Enunciado (ato normativo) – estabeleceu que nos casos de expressa e específica remissão ou na hipótese de compatibilidade com os critérios previstos no art. 2º da Lei 9.099/95 será aplicado o CPC/2015²⁴ no Juizado Especial o que pode gerar conflito em razão da conhecida competência concorrente dos Estados e do Distrito Federal com a União para legislar sobre o processo do juizado especial.²⁵

Sob uma óptica meramente ilustrativa, não obstante tenha uma característica de processo administrativo, extrai-se do Direito Canônico a possibilidade de aplicação do instituto da preempção em eventuais hipóteses de inércia na prática de ato processual pelas partes pelo prazo de 6 (seis) meses, não obstante possa

²¹ Art. 731 – Aquele que, tendo apresentado ao distribuidor reclamação verbal, não se apresentar, no prazo estabelecido no parágrafo único do art. 786, à Junta ou Juízo para fazê-lo tomar por termo, incorrerá na pena de perda, pelo prazo de 6 (seis) meses, do direito de reclamar perante a Justiça do Trabalho.

Art. 732 – Na mesma pena do artigo anterior incorrerá o reclamante que, por 2 (duas) vezes seguidas, der causa ao arquivamento de que trata o art. 844.

²² ALMEIDA, Isis de. *Manual de direito processual do trabalho*. 3. ed. São Paulo: LTr, 1991.

²³ TOURINHO NETO, Fernando da Costa; FIQUEIRA JUNIOR, Joel Dias. *Juizados Especiais Federais Cível e Criminais: comentários à Lei 10.259 de 12.07.2001*. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 234.

²⁴ ENUNCIADO 161 – Considerado o princípio da especialidade, o CPC/2015 somente terá aplicação ao Sistema dos Juizados Especiais nos casos de expressa e específica remissão ou na hipótese de compatibilidade com os critérios previstos no art. 2º da Lei 9.099/95 será aplicado o CPC/2015.

²⁵ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: X – criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas; [...].

a “Lei Particular”²⁶ estabelecer outras regras. Constata-se através dos dispositivos canônicos 1520 a 1522 que a quaisquer das partes, sem especificidade de polo, haverá a sanção-processual.²⁷ Observa-se ainda que as provas (atos da causa) não são extintas, podendo-se inclusive em instância superior e em outro processo que haja identidade de objeto e partes serem aproveitadas como prova emprestada, mesmo que o processo tenha sido arquivado pela perempção.²⁸ Percebe-se aqui, mais uma vez, a natureza punitiva de direito processual.

Por fim, no âmbito do Direito Tributário não há previsão legal expressa sobre o instituto da perempção, não obstante Hugo de Brito Machado, em harmonia com o entendimento do Ministro Marco Aurélio Greco, admita a existência da perempção por interpretação implícita do parágrafo único do artigo 173 do CTN,²⁹ que dispõe sobre um prazo de 5 (cinco) anos, “dentro do qual a Administração Pública há de concluir o processo administrativo”,³⁰ tema que será melhor explorado ainda neste trabalho.

A única regra explícita de perempção no processo tributário aloja-se no artigo 35 do Decreto 70.235 de 06 de março de 1972, que rege as normas do Processo Administrativo Fiscal.³¹ O referido artigo atribui a pena processual de perempção ao contribuinte que, no prazo típico assinalado em legislação tributária para prática de um ato processual, tenha se quedado inerte. Nesta hipótese, caberá ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) apreciar sobre a perempção, que, se reconhecida, encerrará o processo administrativo e iniciará a fase de cobrança.

Considerando-se que o Sistema Tributário tem sua regra matriz estabelecida na Constituição Federal (CF/88), a qual estabelece na alínea “b” do inciso III do

²⁶ “Lei Particular” – normas locais.

²⁷ Cân. 1520 – Não havendo nenhum impedimento, se nenhum ato processual for praticado pelas partes durante seis meses, dá-se a perempção da instância. A lei particular pode estabelecer outros prazos de perempção.

Cân. 1521 – A perempção se produz pelo próprio direito e contra todos, mesmo menores ou outros a eles equiparados, e deve ser declarada mesmo *ex officio*, salvo o direito de pedir indenização contra tutores, curadores, administradores e procuradores, que não provarem sua isenção de culpa.

Cân. 1522 – A perempção extingue os atos do processo, mas não os atos da causa; aliás, estes podem ter valor para outra instância, contanto que a causa se dê entre as mesmas pessoas e sobre o mesmo objeto; no que se refere a estranhos, não têm outro valor, senão o de documentos.

²⁸ ARROBA CONDE, Manuel J. *Diritto Processuale Canonico*. 6. edizione. Roma: Edizioni Institutum Iuridicum Claretianum, 2012, p. 389-391.

²⁹ Art. 173. 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;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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.

³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 186.

³¹ Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

art. 146³² quais seriam as matérias de direito tributário que cabe ao legislador, por via de Lei Complementar, especificar. E, considerando que até o presente momento o legislador não determinou de forma expressa pela aplicação da perempção por ausência de previsão constitucional, sugere-se ao intérprete que seja aplicada a lei ordinária que verse sobre o processo, de forma a subsidiar o aplicador a encontrar os elementos que em particular foram determinados neste trabalho, com vistas a reconhecer a perempção em matéria tributária. Não obstante, a aplicação do instituto da perempção imprópria na relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte só seria viável após o seu devido reconhecimento através de formal processo legislativo.

Neste sentido, *a priori*, com base nos elementos fixados para caracterização da perempção – processo, tempo típico processual, parte inerte, direito processual subjetivo e caducidade – e, com base nos princípios que regem nosso ordenamento jurídico, bem como, atento às leis ordinárias que regem o Processo Administrativo Tributário e o Processo Civil, podemos concluir pela aplicação da perempção tributária – como sanção de direito processual tributário administrativo com base no artigo 24 da Lei 11.457/2007³³ – e, de forma supletiva e subsidiária, pela aplicação do CPC/2015,³⁴ uma vez que é “assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais [...] e à aplicação de sanções processuais”.³⁵

Não obstante as distintas formas de aplicação nos diversos ramos do direito, pode-se concluir que, em todos eles, a perempção tem natureza sancionatória processual (direito processual), e aplica-se àquele sujeito inerte (parte inerte) que

³² Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

³³ 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.

³⁴ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas *supletiva e subsidiariamente*.

³⁵ Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

não realizou determinado ato processual quando deveria ter feito dentro de um prazo fixado na legislação (tempo típico processual) ou no processo (lide); e que, em razão de sua inércia, lhe é retirado o direito subjetivo de manifestar (direito processual subjetivo), após o reconhecimento da perda do seu direito no tempo (caducidade), com decisão pela extinção de seu processo sem análise de mérito pela autoridade competente.

Contudo, se a perempção tem natureza punitiva de direito processual, qual será o efeito para o direito material? E em especial, para o direito tributário? Haverá punição processual que gere inexigibilidade da obrigação tributária?

Justifica-se a pergunta para que sejam consignados os desdobramentos da perempção no processo administrativo tributário às partes envolvidas (fisco x contribuinte), o que em particular, recomenda-se que seja apreciado ao lado dos institutos da decadência e da prescrição tributária com base no princípio da autotutela do Estado.

3 Prescrição, decadência e perempção no processo administrativo tributário

O tema da decadência e da prescrição sempre foram objetos de acalorados debates, e por isso, foi tema do XXXII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária realizado em 2007 (XXXII Simpósio NDT-CEU/2007). Na ocasião, foi perguntado a diversos doutrinadores: "Por serem formas de punição à inércia, a decadência e a prescrição, no direito tributário, são institutos de direito material ou processual?" Dentre os convidados, entenderam que ambos os institutos são de direito material por estarem relacionados com a obrigação tributária e por eliminarem o direito do Poder Impositivo de exigir o crédito tributário ou de constituí-lo, os seguintes doutrinadores: Ives Gandra da Silva Martins, Humberto Martins, Sacha Calmon Navarro Coelho, Eduardo Junqueira Coelho, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Fernanda Guimarães Hernandez, Hugo de Brito Machado Segundo, André L. Costa-Corrêa, Shubert de Farias Machado, Edison Carlos Fernandes, Kiyoshi Harada, Octavio Campos Fischer, Jorge de Oliveira Vargas, Leonardo de Faria Galiano.³⁶ Por outro lado, divergiram desse entendimento, por interpretarem que o instituto da decadência é de direito material e o instituto da prescrição é instituto de direito processual, os seguintes doutrinadores: Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado, Carlos Henrique Abrão, Vittorio Cassone e José Eduardo Soares de Melo.

³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva [et al.], *Decadência e Prescrição. Pesquisas Tributárias Nova Série* – n° 13. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2007, p. 35, 41, 51, 65, 78, 118, 155, 189, 211, 226, 248, 278, 338, 346, 372, 403, 412, 435 e 446.

Justifica-se a referência ao evento para consignar que não estão esgotados os inúmeros desdobramentos interpretativos da prescrição e da decadência, bem como, em relação ao instituto da perempção. Com isso, inspira-se uma interpretação convergente dos institutos de direito material (decadência e prescrição) com o instituto de direito processual (perempção) no âmbito do processo administrativo tributário, com o objetivo de reconhecer a perempção imprópria com efeito de inexigibilidade tributária.

Primeiramente, pode-se consignar que todos os institutos (decadência, prescrição e perempção) – no âmbito do processo administrativo – estão inseridos no campo da autotutela tributária do Estado, em que afigura como mero exercício de prerrogativas legais de praticar o ato impositivo de poder (lançamento definitivo), com a finalidade de realizar a apuração e arrecadação tributária. Neste sentido, a partir do momento em que há uma resistência pelo contribuinte ao lançamento por via da impugnação (recurso ou reclamação), a autotutela deixa de representar exercício unilateral de poder, para representar um Estado que age com mero exercício de prerrogativas procedimentais ou processuais legais vinculados à lei.³⁷

Observa-se, ainda na mesma perspectiva, que a decadência fulmina-se com a comunicação do contribuinte a respeito da constituição (lançamento) do crédito tributário (art. 173, I e II do CTN)³⁸ e que, sendo o lançamento resistido pelo sujeito passivo, haverá a suspensão do prazo prescricional com a admissibilidade da impugnação pela autoridade administrativa competente, culminando-se na formação do contencioso administrativo, período este em que não corre mais o prazo decadencial e suspende-se o prazo prescricional por estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III do CTN).³⁹ E por derradeiro, com o fim do litígio administrativo retoma-se a contagem do prazo prescricional (que estava suspenso) para que a Fazenda possa promover a ação judicial (art. 174 do CTN).⁴⁰

³⁷ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo judicial*. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 138.

³⁸ Art. 173. 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;
II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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.

³⁹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; [...].

⁴⁰ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Reconhecendo a necessidade de uma delimitação temporal ao processo administrativo fiscal, Hugo de Brito Machado Segundo defende a tese da *perempção implícita*, com base no parágrafo único do artigo 173 do CTN,⁴¹ concluindo que a Administração Pública não poderá abandonar o processo por 5 (cinco) anos.⁴² Com nome diverso, mas, com a mesma finalidade, o mesmo autor consignou outra corrente, com a denominação de *prescrição intercorrente*, que é interpretada a partir da inércia do fisco em não responder a impugnação dentro do mesmo período de tempo que deveria promover a execução, quando o lançamento definitivo já estiver constituído.⁴³

Em interpretação divergente, Renata Elaine Silva Ricetti Marques entende pela impossibilidade da *prescrição intercorrente* no âmbito do processo administrativo tributário sob o argumento de que o legislador definiu pela suspensão do prazo prescricional no artigo 151, III do CTN⁴⁴ e não pela interrupção, e conclui por entender que não há como aplicar a prescrição ao sujeito ativo se a ele está assegurado o direito subjetivo de não movimentar o processar em razão da suspensão. Completa ainda seu argumento entendendo que o instituto da prescrição é instituto de proteção e não de punição pela inércia, ou seja, a prescrição assegura a segurança jurídica em nosso ordenamento, de forma a limitar o poder impositivo do Estado de exigir a obrigação tributária *ad infinitum*, conforme definido no artigo 173 do CTN.⁴⁵

Entretanto, de forma convergente, constata-se em ambos os autores que a prescrição, seja ela interpretada como sanção punitiva (XXXII Simpósio NDT-CEU/2007) ou como proteção à segurança jurídica (MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti), sempre será caracterizada como instituto de direito material em razão de estar ligada com o poder estatal de exigir a obrigação principal tributária.⁴⁶

Todavia, pergunta-se: é possível caracterizar a perempção como instituto de direito material? Por via de interpretação sistemática com os institutos da prescrição e decadência, alcança-se o reconhecimento do instituto da perempção como própria do direito material se constatado que o ponto comum entre os institutos

⁴¹ Art. 173. 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.

⁴² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 186-187.

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 186-187.

⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 186-187.

⁴⁵ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: Regras do Direito e Segurança Jurídica*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 369-377.

⁴⁶ Obrigação principal: A obrigação é principal quando o contribuinte tem por prestação (por dever) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa em dinheiro).

da perempção, da prescrição e da decadência é o mesmo: a obrigação principal tributária.

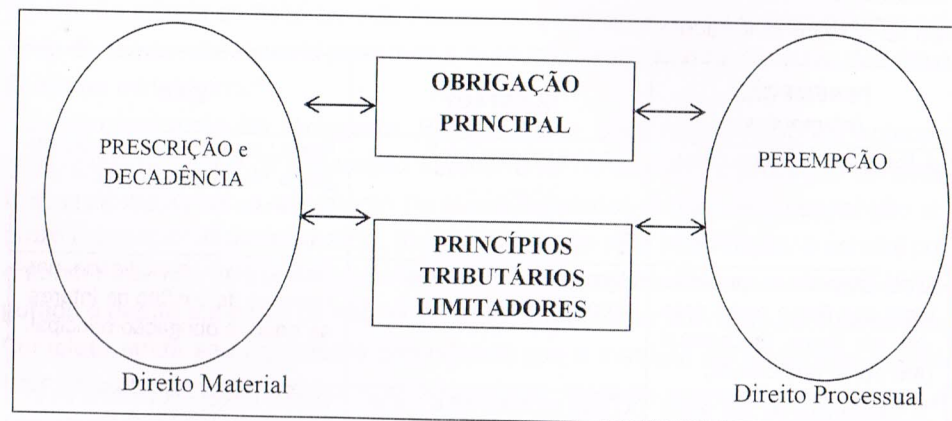
Neste sentido, com base nos elementos caracterizadores da perempção definidos neste trabalho, o objeto (obrigação principal) é o próprio liame entre o instituto da perempção (direito processual) e os institutos da prescrição (direito material) e decadência (direito material), resume-se particular interpretação, através de quadro sinóptico:

PEREMPÇÃO (elementos)	QUESTÃO?	EIXO
1. Existência de lide (lide)	O que está em lide?	Resp.: o interesse de não pagar a obrigação principal e o interesse de receber a obrigação principal.
2. Existência de previsão legal que fixe o prazo para um ato típico processual (ato típico processual)	Para que serve a fixação do prazo no processo?	Resp.: para estabilidade nas relações de conflito de interesse sobre a obrigação principal.
3. Existência de um autor e/ou parte no processo inerte (parte inerte)	O que representa a parte inerte do processo?	Resp.: representa a falta de interesse no processo pelo qual pode exigir ou defender-se da obrigação principal.
4. Existência de um direito processual subjetivo do autor ou de uma das partes de movimentar o processo (direito processual subjetivo)	O que representa o direito processual subjetivo da parte de movimentar o processo?	Resp.: representa a garantia legal assistida à parte para movimentar o processo no qual pode exigir ou defender-se da obrigação principal.
5. Existência de uma perda do direito no tempo (caducidade)	O que representa a caducidade na hipótese tributária?	Resp.: uma perda de direito processual subjetivo de movimentar o processo e exigir a obrigação tributária.

Através do presente quadro, em particular, constata-se que a obrigação principal é a ponte que caracteriza a pretensão resistida das partes no instituto da perempção, logo, não se pode negar a relação direta do instituto da perempção com o direito material. No mesmo sentido, a maioria dos juristas do XXXII Simpósio NDT-CEU/2007 interpretou que os institutos da prescrição e da decadência também seriam próprios de direito material, em razão de estarem ligados diretamente à obrigação principal do direito tributário, e por serem institutos que eliminam o direito do Poder Impositivo do Estado de exigir o crédito tributário.

No mesmo sentido, em particular, entende-se que podem ser aplicados à perempção os mesmos princípios norteadores do direito tributário que são aplicados

aos institutos da prescrição e decadência, em razão de seu aspecto limitador. Dessa forma, os institutos da prescrição (direito material), decadência (direito material) e perempção (direito processual) estariam integrados por eixos comuns: (a) a obrigação principal resistida entre as partes no litígio e (b) os princípios da ordem tributária como postulados interpretativos que limitam a atuação do estado de exigir a obrigação tributária. Assim representa-se:



A teoria do processo entre o Direito Material e o Direito Processual foi objeto de estudo por Rafael Lazzarotto Simioni,⁴⁷ que apontou distinções entre estes institutos em relação à função do processo. Simioni reconstruiu, desde Windscheid (1856), toda a teoria do processo,⁴⁸ com veementes críticas à teoria adotada até então em nosso ordenamento (construída sobre a teoria de Liebman). Segundo este autor, Liebman concentra todo seu pensamento sobre o processo e seus pressupostos, bem como nas condições da ação à realização do direito material em si, a partir dos quais entende que somente há garantia de direito material nas questões apreciadas sobre o mérito. Neste sentido, aloja-se no Brasil o paradoxo citado por Niklas Luhmann em seu livro *El derecho de la sociedad* – [“... de se ter que decidir sobre a proibição de se não decidir (*non liquet*) e, ainda assim, ter que decidir com justiça...”] – o qual Simioni chama de “blindagem” do pensamento cognitivo processual dominante no Brasil, com tradição para o processo e para

⁴⁷ SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Direito processual e sociologia do processo: aproximações entre estrutura social e semântica do processo na perspectiva de Niklas Luhmann*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 89.

⁴⁸ SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Direito processual e sociologia do processo: aproximações entre estrutura social e semântica do processo na perspectiva de Niklas Luhmann*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 89. “Para o autor, Windscheid resolveu o paradoxo de um direito material positivo que se validava no igualmente positivo direito processual. Thon resolveu o paradoxo da subjetividade dos direitos subjetivos, quer dizer, o paradoxo da liberdade subjetiva de escolher não exercer a garantia de liberdade que era a pretensão jurídica. Wach resolveu o paradoxo da pretensão jurídica sem pretensão, constituindo assim a existência de pretensões jurídicas processuais autônomas em relação ao direito material. Chiovenda, por sua vez, resolveu o paradoxo da ação sem ação, estabelecendo a ação processual como direito autônomo em relação à ação material”.

o litígio, em um constante movimento de distanciamento e desvalorização dos vínculos do processo com o direito material.⁴⁹

Simioni contrapõe a teoria de Liebman com a teoria de Pontes de Miranda, sustentando que em todo litígio há uma pretensão material resistida, e que por isso, as condições da ação (legitimidade, interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido) são condições para validade do processo. Nesse sentido, dizer que a parte não tem o direito de litigar é o mesmo que afirmar que ela não tem uma pretensão material resistida (legitimidade), ou a pretensão material não é resistida (falta de interesse) ou sua pretensão material não é uma pretensão material (possibilidade), não obstante toda pretensão material resistida tenha um suporte fático nos direitos subjetivos, direitos estes ligados a uma pessoa, um direito objetivo em “estado de latência”,⁵⁰ que somente será exigível em relação a alguém se não ocorreu a prescrição, nem está subordinado à condição suspensiva ou a termo.⁵¹ Assim, essa sistemática de prevalência do processo sobre o direito material cria uma ilusão de segurança jurídica, no qual o processo não é visto como meio concreto de realização do direito material e sim como meio de garantia de uma suposta justiça.⁵²

Nesse contexto, para responder à pergunta levantada neste capítulo de forma a caracterizar a perempção como instituto de direito material, em particular, recomenda-se o estudo da fenomenologia de Pontes de Miranda sobre a ação judicial. O autor estabelece uma relação recursiva de suporte fático e incidência nos três planos do mundo jurídico (existência, validade e eficácia).

No plano da existência, tem-se com o lançamento tributário o surgimento do direito subjetivo que incidiu sobre uma situação em concreto (fato gerador), o que dá ensejo ao contribuinte para impugnar e resistir ao ato impositivo do Estado. No plano da eficácia, todavia este direito subjetivo está condicionado a um termo (tempo) definido de forma típica na lei, e no plano da validade somente poderá ser exigido se os atos administrativos de exigibilidade não infringirem os princípios limitadores do poder de tributar.

Isto posto, pode-se concluir pelo reconhecimento da perempção como sanção processual no âmbito do processo administrativo quando quedou-se inerte o fisco em não movimentar o processo administrativo dentro do prazo legal (art. 24 da Lei n. 11.457 de 16 de março de 2007), que nas palavras de Pontes de Miranda seria o fenômeno da “preclusão material”, termo este usado pelo autor para explicar

⁴⁹ SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Direito processual e sociologia do processo: aproximações entre estrutura social e semântica do processo na perspectiva de Niklas Luhmann*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 69.

⁵⁰ SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Direito processual e sociologia do processo: aproximações entre estrutura social e semântica do processo na perspectiva de Niklas Luhmann*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 63.

⁵¹ SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Direito processual e sociologia do processo: aproximações entre estrutura social e semântica do processo na perspectiva de Niklas Luhmann*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 71.

⁵² SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Direito processual e sociologia do processo: aproximações entre estrutura social e semântica do processo na perspectiva de Niklas Luhmann*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 89.

a decadência (perda do direito subjetivo no processo), haja vista que Pontes de Miranda não faz referência ao termo perempção.⁵³

4 Da extinção da obrigação tributária por perempção no processo administrativo tributário

Renata Elaine Silva Ricetti Marques,⁵⁴ embora discorde da aplicação da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo, sustentou em seu trabalho a necessidade da duração razoável do processo administrativo em razão de forte movimento da doutrina e da jurisprudência após a EC 45 de 08 de dezembro de 2004, que inseriu o inciso LXXVIII no artigo 5º da CF/88 – “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” – por entender que o processo administrativo tributário em prazo que dure desarrazoadamente fere o princípio constitucional da segurança jurídica e da duração razoável do processo, também definido na legislação infraconstitucional (art. 4º CPC/2015).⁵⁵

Neste sentido, em particular, valendo-se dos ensinamentos de James Marins, completa-se por entender que no processo administrativo tributário *ad infinitum* haverá violação ao princípio da autotutela vinculada,⁵⁶ ao princípio da legalidade objetiva,⁵⁷ da duração razoável do processo administrativo,⁵⁸ da isonomia⁵⁹ e da obrigatoriedade do desempenho da atividade administrativa.⁶⁰

⁵³ SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Direito processual e sociologia do processo: aproximações entre estrutura social e semântica do processo na perspectiva de Niklas Luhmann*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 63.

⁵⁴ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: Regras do Direito e Segurança Jurídica*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 371.

⁵⁵ Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.

⁵⁶ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo judicial*. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 168. “O que significa dizer que embora o Estado tenha a prerrogativa de promover todas as providências necessárias para a formalização de sua relação de crédito em face do contribuinte, somente pode fazê-lo com adstrição à norma jurídica que disciplina e instrumentaliza sua atuação”.

⁵⁷ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo judicial*. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 168. “O princípio da legalidade objetiva deve governar, sob pena de invalidade, toda atividade procedimental e processual tributária que irá se desenvolver em estrita vinculação com a lei e para finalidade de preservar a aplicação do sistema jurídico tributário”.

⁵⁸ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo judicial*. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 190. “na interpretação desse princípio devem ser considerados três aspectos nucleares: (i) o princípio é dúplice, isto é, tanto a demora patológica em sua solução como sua extinção prematura ofendem a razoabilidade de sua duração; (ii) aplica-se distintamente em face do Estado e do contribuinte uma vez que estes sujeitos de direitos atuam em diferentes dimensões temporais – o Estado é ente cultural permanente e o contribuinte é ser biológico impermanente, destinado ao desaparecimento; (iii) é garantia do indivíduo e não da Fazenda Pública, pois o rol do artigo 5º da CF/1988 contempla justamente normas e princípios de proteção do cidadão em face do próprio Estado, de modo que não pode ser invocado em detrimento do contribuinte mas sempre a seu favor”.

⁵⁹ CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed., rev., atual. e ampl., Salvador: JusPodivm, 2013, p. 60: “O postulado da igualdade figura como o primeiro e mais importante limite à discricionariedade legislativa”.

⁶⁰ CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed., rev., atual. e ampl., Salvador: JusPodivm, 2013, p. 59: “A administração pública deve sempre agir quando houver uma imposição legal para a sua atuação”.

Entretanto, observa-se como ponto central, o fato do art. 7º do CPC/2015 ter assegurado a paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, à aplicação de sanções processuais (e, por isso, inclui-se aqui o instituto da perempção), aos meios de defesa, aos ônus e aos deveres,⁶¹ ratificando-se o princípio constitucional da isonomia. Dessa forma, por interpretação extensiva das normas do CPC ao processo administrativo fiscal, tem-se o nivelamento da situação processual do administrado em relação à administração pública. Nessa linha de pensamento, se é possível a aplicação de sanções processuais por inércia das partes – em igualdade de condições – no âmbito de processo civil, também deverá ser possível o reconhecimento da perempção – como sanção processual – ao fisco, quando este apresentar inércia no processo, em afronta ao princípio da duração razoável do processo.

Em particular, entende-se que a possibilidade de aplicação do artigo 7º do CPC em matéria processual tributária, supera a interpretação hegemônica sobre o tema, que sempre reconheceu a disparidade entre as partes no âmbito do processo administrativo, ao afirmar que somente há prazos impróprios para a administração pública, enquanto que para os administrados sempre houve prazos próprios, concluindo, com isso, que não haveria preclusão temporal para a administração pública.⁶²

Neste sentido, dado a natureza de norma geral do CPC/2015 e a mutação da natureza jurídica do processo administrativo tributário a partir do momento em que o contribuinte apresenta sua impugnação, como consignado por James Marins,⁶³ pode-se concluir que deve o Estado agir em consonância com os princípios norteadores do processo, bem como dos princípios limitadores da atividade impositiva do Estado – princípio da legalidade e o princípio da tipicidade – para por via de autotutela tributária reconhecer a perempção como autossanção processual administrativa, ora denominada neste trabalho, em particular, como “perempção imprópria”.

⁶¹ Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

⁶² MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo judicial*. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 262 “No processo administrativo federal, os prazos para a Administração pública são denominados de impróprios, por não gerarem preclusão temporal quando não cumpridos. Inversamente, os prazos para o contribuinte são chamados de prazos próprios, já que uma vez transcorridos implicam preclusão do direito de praticar o ato. Este privilégio da não preclusão para a Administração no curso do processo gera problemas no campo da aplicação do princípio da celeridade processual, hoje elevado à categoria de garantia individual do cidadão (a celeridade é um dos aspectos da duração razoável do processo, princípio contido na CF/1988 art. 5º, LXXVIII), o que tem gerado importantes discussões sobre a possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

⁶³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo judicial*. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 138. “A autotutela, contudo, tende a processualizar-se e com esta mutação deixa de representar exercício unilateral de poder e passa a significar mero exercício de prerrogativas procedimentais ou processuais legais pois não se afigura como atividade discricionária, mas vinculada”.

A autotutela é tão importante para a moralidade da atividade pública que há tempos o STF já publicou as Súmulas 346⁶⁴ e 473⁶⁵ que podem servir de fundamento para que a Administração Pública reconheça os vícios de seus próprios atos.

Observa-se ainda, em posição idêntica, a Lei 9.784 de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispondo no art. 53 que a “administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”.

Com retidão entende-se que o mesmo paradoxo enfrentado no âmbito do poder judiciário, conforme destacado por Rafael Lazzarotto Simioni,⁶⁶ é observado no processo administrativo tributário, em razão da constante tradição decisória sobre o mérito – na hipótese sobre a decisão que recaía na obrigação principal – [“... de se ter que decidir sobre a proibição de se não decidir (*non liquet*)...”], custe o tempo que custar através de morosos processos administrativos em completa revelia do artigo 24 da Lei 11.457/2007.⁶⁷

Assim, nesta óptica, se a obrigação fosse exigida via judicial seria observado a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade, a eficiência (art. 8º, CPC/2015),⁶⁸ bem como, deveria o juiz observar pela aplicação do princípio do justo e efetivo (art. 6º CPC/2015),⁶⁹ o que não impede que haja aplicação supletiva destes princípios por autotutela pelo servidor público na administração fazendária, ante isonomia trazida pelo artigo 7º do CPC/2015 quanto às penalidades processuais (perempção).

Por esta simples lógica, entende-se que há perda do interesse de agir da administração pública – digo, perda da justa causa tributária – em não alcançar o lançamento definitivo dentro do menor prazo possível, artigo 485, VI do CPC/2015,⁷⁰

⁶⁴ Súmula 346 do STF: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

⁶⁵ Súmula 473 do STF: A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

⁶⁶ SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Direito processual e sociologia do processo: aproximações entre estrutura social e semântica do processo na perspectiva de Niklas Luhmann*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 69.

⁶⁷ 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.

⁶⁸ Art. 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.

⁶⁹ Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

⁷⁰ Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

[...]

II – o processo ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes;

[...]

V – reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;

[...]

VI – verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual; [...].

por interpretação direta do CPC/2015 no processo administrativo fiscal e pela vedação da paralisação do processo por mais de 1 (um) ano por negligência das partes, com aplicação direta do artigo 485, II CPC/2015 no processo administrativo fiscal, em consonância com o artigo 24 da Lei 11.457/2007.

Dentro da proposta trazida inicialmente por este trabalho, constatando-se que houve (a) existência de formação de lide processual (processo); (b) previsão legal que fixe um prazo para o ato (tempo típico processual); (c) inércia da Fazenda Pública no processo (parte inerte); (d) direito processual subjetivo da fazenda pública para movimentar o processo (direito processual subjetivo) em busca da exigibilidade da obrigação tributária; e (e) perda do direito de movimentar o processo (caducidade) após superar um ano, sugere-se, ante à nova sistemática do CPC/2015, que a administração pública realize a autotutela de seus atos, no ato do julgamento, em quaisquer instâncias administrativa de julgamento no âmbito do processo administrativo, reconhecendo a “perempção imprópria”, em razão do critério de paridade estabelecido no artigo 7º do CPC/2015.

Para tanto, entende-se que cabe ao administrado a provocação em preliminar de Recurso Voluntário interposto ao CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), para que este órgão possa reconhecer como matéria preliminar a “perempção imprópria”.

Contudo, em eventual indeferimento do pedido pela administração pública, estaria o contribuinte resguardado no direito de impetrar Mandado de Segurança – haja vista a lesão ao seu direito de ter a perempção reconhecida contra o fisco – com o escopo de alcançar a tutela jurisdicional com base nos mesmos fundamentos ora consignados, principalmente pela paridade (art. 7º do CPC/2015) e pela celeridade processual (garantia constitucional).

5 Conclusão

Não obstante o grande desafio assumido, em razão da ausência de previsão legal expressa para determinar que a administração pública impulsione o processo administrativo sob pena de perempção, esta pesquisa esforçou-se em trazer fundamentos que possam auxiliar aos colegas advogados na árdua tarefa de fazer com que sejam asseguradas as garantias constitucionais, em especial, o princípio da celeridade, que hodiernamente é elevado à categoria de garantia individual do cidadão. Nesse sentido, defendeu-se um conceito inovador, o da *perempção imprópria*, que seria aplicado como sanção processual ao fisco.

No presente discurso, buscou-se lançar algumas perguntas para facilitar a construção lógica do escritor e do leitor, podendo-se concluir que embora a perempção, *a priori*, possa ser interpretada como instituto próprio de direito processual, estaria este instituto interligado com os institutos da prescrição e da decadência

pelo liame da obrigação principal e dos princípios limitadores da exigibilidade do crédito tributário pelo Estado, o que faz com que o instituto da perempção esteja implicitamente ligado à materialidade da pretensão resistida do processo, ensejando-se assim, por autotutela do Estado, a obrigação de reconhecer no âmbito do processo administrativo a referida “perempção imprópria”.

Para tanto, definiram-se critérios para a caracterização e validade da perempção, quais sejam: (a) a existência de formação de lide processual (processo), (b) a existência de previsão legal que fixe um prazo para o ato (tempo típico processual), (c) a existência de um autor e/ou parte no processo inerte (parte inerte), (d) a existência de um direito processual subjetivo do autor ou de uma das partes de movimentar o processo (direito processual subjetivo), e (e) a existência de uma perda do direito de movimentar no tempo (caducidade).

Através da nova sistemática trazida pelo artigo 7º do CPC/2015, consegue-se encontrar o nivelamento necessário para as partes no âmbito do processo administrativo (administração x administrado), superando-se um grande paradigma da doutrina, no sentido de que não haveria punição processual à administração pública por inércia, ou seja, não haveria que se falar em prazos próprios para a Administração Pública mas somente ao administrado.

Do ponto de vista sociológico, consignou o paradoxo do nosso processo, qual seja, da dicotomia do processo como direito processual do direito material, trazida em especial por Liebman, segundo a qual toda construção do nosso sistema processual é pressionado pela busca contínua da decisão de mérito à revelia do princípio da legalidade típica do processo.

Contudo, não obstante haja o paradoxo da pressão sistêmica pela decisão meritória no âmbito do processo administrativo – julgamento da obrigação tributária – há de levar em consideração que a esta última soma-se a pressão das decisões no ambiente da organização da administração fazendária sofrida pela mídia de massa, pelos governos, pela política, pela economia, pela ciência e pelos valores da religião, dentre outros, o que afasta, em nossa particular visão, a possibilidade pelo reconhecimento da “perempção imprópria” pela administração fazendária.

Neste sentido, espera-se que possa ter ensejado uma necessária reflexão, para em atendimento ao formalismo legislativo, seja proposta Emenda Constitucional para inclusão na alínea “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal o instituto da “perempção tributária”, cabendo ao legislador, por via de Lei Complementar estabelecer as normas gerais a serem aplicadas pelos três entes

federativos no âmbito do processo administrativo tributário, como um passo – dentre outros – para a reconstrução da moralidade na relação jurídico-tributária resistiva entre o Estado e contribuinte.

Statute of limitations in the tax administrative process

Abstract: The fiscal administrative jurisdiction is linked to the new procedural rules, receiving supplementary and subsidiary the precepts and foundations of the current CPC/2015, which can make it possible to call for a statute of limitations. In this sense, this research intends, from an analytical methodology, to analyze the concept, axiology and teleology of the statute of limitations, demonstrating its meaning in the various branches of law. And, in the scope of Tax Law, to analyze the possibility of recognition of “unfit statute of limitations” with effect of tax unenforceability, based on a convergent interpretation of institutes of material law with the institute of procedural law.

Keywords: Tax Law; Statute of Limitations; Tax administrative process; CPC.

Referências

- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. *O novo CPC e seu impacto no direito Tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015.
- ARROBA CONDE, Manuel Jesús. *Diritto Processuale Canonico*. 6. edizione. Roma: Ediucla (Editiones Institutum Iuridicum Claretianum), 2012.
- CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed., rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2013.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- GOMES, Fábio. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. 3: do processo de conhecimento, arts. 243 a 269. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo judicial*. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: Regras do Direito e Segurança Jurídica*. São Paulo: Noeses, 2016.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva [et al.]. *Decadência e Prescrição*. Pesquisas Tributárias Nova Série – nº 13. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2007.
- NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Processo Penal e execução penal*. 12. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Direito processual e sociologia do processo: aproximações entre estrutura social e semântica do processo na perspectiva de Niklas Luhmann*. Curitiba: Juruá, 2011.