

**A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-
TRIBUTÁRIO E SUA EFICIÊNCIA: MOROSIDADE X DECADÊNCIA,
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE OU PEREMPÇÃO**

***THE REASONABLE DURATION OF THE ADMINISTRATIVE AND TAX
PROCESS AND ITS EFFICIENCY: SLOWDOWN X DECAY,
INTERCURRENT PRESCRIPTION AND PEREMPTION***

ROBERTO CORREIA DA SILVA GOMES CALDAS

Doutor e Mestre em Direito Público pela PUC/SP. Professor Permanente do Programa de Mestrado em Direito da UNINOVE - Universidade Nove de Julho. Advogado no Brasil e em Portugal. E-mail: robertocsgcaldas@uol.com.br.

FELIPE LASCANE NETO

Mestrando em Direito da Uninove - Universidade Nove de Julho. Especialista em Direito Constitucional e Político pelas Faculdades Metropolitanas Unidas - FMU. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito de Itu – FADITU. Procurador do Município de Osasco. E-mail: flascane@uol.com.br.

RESUMO

Neste artigo serão analisadas as consequências prejudiciais resultantes da demora no julgamento de questões tributárias pelos órgãos administrativos incumbidos dessa função. Tal análise visa a especificar em que medida a conformação do princípio constitucional da eficiência e sua materialização verificam-se a partir do postulado relativo à razoável duração do processo administrativo, além de examinar sua correlação com os institutos da decadência, prescrição intercorrente e perempção. O

objetivo será demonstrar que a demora injustificada nos julgamentos de questões administrativo-tributárias, além de provocar sérios danos aos contribuintes que veem seu planejamento tributário permeado pela insegurança jurídica, também acarreta consequências negativas para o próprio Fisco em razão não apenas do reconhecimento da decadência, prescrição intercorrente ou preempção, mas inclusive pela ausência de arrecadação.

PALAVRAS-CHAVE: Processo Administrativo Fiscal; Razoável Duração do Processo; Decadência; Prescrição Intercorrente; Perempção.

ABSTRACT

In this article will be examined the harmful consequences of delay at the trial of tax matters by the administrative bodies responsible for this function. This analysis seeks to specify to what extent the conformation of the constitutional principle of efficiency and its materialization check up from the postulate on the reasonable duration of the administrative process, addition to analyze its correlation with institutes such as decay, intercurrent prescription and preemption. The intention will be to show that the undue delay in the judgment of administrative tax matters, apart from causing serious damages to taxpayers who see their tax planning permeated by unwelcome legal insecurity, also has negatives consequences to the tax authorities itself because not only the recognition of decay, intercurrent prescription or preemption, but even by the absence of taxation.

KEYWORDS: Administrative Tax Process; Reasonable Duration of the Process; Decay; Intercurrent Prescription; Preemption.

INTRODUÇÃO

O presente artigo examinará a questão da morosidade no julgamento de impugnações e recursos administrativos em matéria tributária, investigando seus possíveis efeitos prejudiciais não somente para o contribuinte, mas também para o próprio Fisco, cuja pretensão pode ter a si aplicadas decadência, prescrição intercorrente ou mesmo preempção, sem se falar da ausência da própria arrecadação.

De início, será feita uma análise sobre a aplicação correlata dos princípios constitucionais da eficiência e da razoável duração do processo (e sua celeridade de tramitação), especificamente no que tange à eventual demora injustificada no julgamento das impugnações e recursos administrativos pelos órgãos competentes, inclusive os colegiados incumbidos de tal mister.

O foco do estudo será, de conseguinte, demonstrar em que proporção a demora no deslinde do processo administrativo tributário implica possíveis condições prejudiciais tanto para o Estado como para o contribuinte.

Por um lado, com a morosidade o Estado pode deixar de arrecadar, porque, na vigência do processo administrativo em que há suspensão da exigibilidade tributária (art. 151, III, do CTN), não pode se valer dos meios coercitivos para recebimento do, assim, eventual¹ crédito (como, v. g., a aplicação de multa e juros moratórios, ou mesmo a propositura de ação de execução fiscal), o que inviabiliza a aplicação imediata destes recursos na concretização de políticas públicas, inclusive para o tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito tanto do Poder Judiciário como do Poder Executivo, tão necessárias para o desenvolvimento sustentável do país que, assim, tornando-se mais seguro, certamente aumenta seu potencial atrativo de investimentos.

E já sob o outro prisma dos investidores, vistos enquanto contribuintes, os efeitos da morosidade são extremamente danosos também, porquanto a ausência de celeridade de decisão administrativa sobre a legitimidade da exação, em si, acaba por dificultar, ou até mesmo inviabilizar, o planejamento tributário realizado, vez que o

¹Foi utilizado o termo *eventual*, porque o pleito do impugnante ou recorrente pode vir a ser acolhido e, se o caso, extinto o próprio crédito tributário.

montante de recursos financeiros correspondentes ao que discutido com o Fisco restará atrelado ao posicionamento dos órgãos administrativos sobre determinado tema, sem se perder de vista o malferir à segurança jurídica para novos empreendimentos ante as incertezas decorrentes da não-solução do processo em tempo razoável, igualmente em total detrimento ao desenvolvimento sustentável do país.

Por isso, para se alcançar o objetivo do estudo em tela, será necessário investigar-se, preliminarmente, qual a noção de processo e suas diferentes acepções para se tratar, ao depois, de sua razoável duração e morosidade à luz do primado constitucional da eficiência, passando-se, em seguida, ao momento em que o lançamento tributário se considera perfeito e acabado, bem como se verificar, na sequência e subsequência, quais as vias de sua impugnação administrativa previstas pelo ordenamento jurídico pátrio, como ainda os efeitos decorrentes da morosidade injustificada no seu julgamento e de seus eventuais recursos.

Vale ressaltar que a razoável duração do processo e a celeridade de sua tramitação, princípios em sentido amplo² cuja natureza constitucional revela-se de verdadeiras garantias do jurisdicionado em âmbito judicial ou administrativo, tal qual postos para afastar sua morosidade injustificada, também se encontram explicitados em instrumentos internacionais (e. g., Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos de 1966, em seus arts. 9.3 e 14.3) que visam a garantir a efetivação, ainda que por via reflexa, dos direitos fundamentais da dignidade humana e do desenvolvimento sustentável (visto como um direito de solidariedade por promover a igualdade social). Nesse passo é que se mostra mister o estudo das distintas acepções em que o processo é concebido, de sorte a se esclarecer o leitor sobre qual é a empregue ao se versar sobre sua razoável duração e celeridade de tramitação, segundo um

² Apressa-se em esclarecer que a razoável duração do processo e a celeridade de sua tramitação, porquanto inseridos no âmago dos princípios do devido processo legal e do acesso à justiça em sentido material, também são considerados como seus subprincípios, em sentido mais amplo, tal qual a acepção adotada pela doutrina de Mello (2013) ao entendê-los como diretrizes interpretativas do sistema jurídico positivo, vez que, em verdade, por apresentarem um regime jurídico específico que lhes confere aplicabilidade imediata, são, mesmo, garantias constitucionais postas a prol dos litigantes em processos tanto administrativos como judiciais.

contexto de valores reveladores de eficiência que, por isso, também precisa ser esclarecido.

Assim, a importância do referido princípio para a conformação do sistema de proteção dos direitos fundamentais deve ser ressaltada a partir, justamente, da análise do aspecto temporal que cerca atualmente a discussão relativa ao procedimento administrativo-tributário no Brasil, consoante determinadas condicionantes a serem aqui abordadas.

A metodologia de trabalho deverá centrar-se nos aspectos principais estabelecidos para uma pesquisa interdisciplinar que envolve temas de Direito Administrativo e Constitucional, com seu tratamento específico pelo Direito Tributário, devido primordialmente ao caráter singular que deve estar presente em toda análise de um sistema jurídico cujo foco se baseia em conferir maior segurança jurídica no âmbito das relações entre o Estado e o particular.

Nesse sentido, devem-se utilizar métodos que permitam analisar a aplicação do princípio da razoável duração do processo e seu impacto nos processos administrativo-tributários a partir dos institutos da decadência, da prescrição intercorrente ou da preempção. O método indutivo permitirá, assim, estabelecer as premissas conceituais e práticas aplicadas ao tema da duração do processo, mediante o procedimento de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial que permitirá, por sua vez, uma verificação da aplicação concreta do referido princípio.

2 PROCESSO ADMINISTRATIVO E SUAS DIFERENTES ACEPÇÕES

Para se adentrar ao tema de estudo, torna-se mister que se tenha em mente as diferentes acepções em que o processo administrativo pode ser conceituado para, em um segundo momento, eleger-se qual será usada instrumentalmente para proceder-se às investigações aqui propostas.

Postas tais considerações gerais, é de se observar que uma das melhores sistematizações sobre processo administrativo aplicado ao sistema jurídico nacional, mais precisamente em consonância ao art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988,

provém de Lúcia Valle Figueiredo (2008), inspirada na doutrina italiana capitaneada por Massimo Severo Giannini (1969, p. 1-23).

Essa classificação, a qual ora se adota para a ulterior aplicação à análise do primado da razoável duração do processo, utiliza-se da expressão “processo” em sentido lato, amplo, enquanto gênero que abarca as espécies procedimento (em suas definições de forma específica, de rito de atuação da Administração Pública, e de sequência de atos encadeados) e processo em sentido estrito, considerado em suas modalidades revisiva, disciplinar e sancionatória. Assim, tanto procedimento como processo em sentido estrito, comportam uma visão mais minudenciosa quanto às suas definições, consoante passa-se a demonstrar. Lúcia Valle Figueiredo ensina que

Temos, pois, processo (gênero): 1) procedimento, como forma de atuação normal da Administração Pública; 2) procedimento, seqüência de atos ordenada para a emanação de um ato final, dependendo a validade do ato posterior sempre de seu antecedente, subdividindo-se em: a) procedimentos nominados; b) procedimentos inominados; 3) processo, em sentido estrito, em que a litigiosidade ou as “acusações” encontram-se presentes, obrigando-se o contraditório e a ampla defesa: a) processos revisivos; b) processos disciplinares; c) processos sancionatórios (FIGUEIREDO, 2008, p. 436).

A primeira definição de procedimento diz respeito à específica forma de extroversão da atuação, da manifestação da função administrativa (que pode implicar, dentre outras formas, a do ato administrativo), ou seja, nos dizeres de Lúcia Valle Figueiredo (2008, p. 436) corresponde ao “requisito essencial da atividade administrativa, normal da explicitação da competência (...)”³. A referida autora traz esclarecedora definição de procedimento considerando-o como

(...) forma específica de se desenvolver função administrativa, judicial ou legislativa. Assim, no processo judicial de conhecimento teremos procedimento ordinário ou sumário, por exemplo. ...Ora refere-se ao conjunto de formalidades necessárias para a emanação de atos administrativos (FIGUEIREDO, 2008, p. 437)

Segue ainda afirmando que

³É preciso ressaltar que Lúcia Valle Figueiredo, ao externar esse seu entendimento sobre a atividade administrativa se desenvolvendo sob procedimento, acertadamente também não olvida da sua relevância enquanto via eficaz, eficiente e efetiva de controle social e participação popular.

(...) constitui "forma da função administrativa", Giannini justifica a afirmação dizendo que, às vezes, o ato se apresenta como solitário, porém isso seria apenas aparência, porque, se existisse, seria exceção (Ibidem, p. 438). Continua, em outra passagem, reiterando que Procedimento é, como já afirmamos, a forma de explicitação da atividade administrativa, da função administrativa. E é, sem dúvida, um dos meios mais eficazes de controle da Administração Pública, da obrigatoriedade de transparência. Da participação do cidadão na formação dos atos administrativos (FIGUEIREDO, 2008, p. 440)

Trata-se, pois, do conjunto de aspectos, de formalidades, de requisitos legais para a correta e específica expressão da administração pública, do exercício da função administrativa, da atividade administrativa (CALDAS, 2015, p. 175 - 196), conjunto o qual, na doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello sobre os atos administrativos, corresponde ao pressuposto de validade formalístico (formalização), distinto do elemento de forma. Logo para este autor:

Forma é o revestimento exterior do ato; portanto, o modo pelo qual este aparece e revela sua existência. A forma pode, eventualmente, não ser obrigatória, isto é, ocorrerá, por vezes, ausência de prescrição legal sobre uma forma determinada, exigida para a prática do ato. Contudo, não pode haver ato sem forma, porquanto o Direito não se ocupa de pensamentos ou intenções enquanto não traduzidos exteriormente. Ora, como a forma é o meio de exteriorização do ato, sem forma não pode haver ato. Não se deve confundir forma, na acepção enunciada, com formalização, que é um modo específico de apresentação da forma, ou seja, uma dada solenização requerida para o ato. Esta última é um pressuposto formalístico. (MELO, 2011, p. 394) (...) Formalização é a específica maneira pela qual o ato deve ser externado. Com efeito: ademais de exteriorizado, cumpre que o seja de um dado modo, isto é, segundo uma certa aparência externa. Enquanto a forma significa exteriorização, formalização significa o modo específico, o modo próprio, desta exteriorização (MELO, 2011, p. 411)

O mesmo se passa nas preleções de Helly Lopes Meirelles (2010, p. 270 – 294) quando se refere aos contratos administrativos, bem como nos ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2010, p. 623) e Cláudio Vianna de Lima (LIMA, 2001, p. 11), para os quais diz respeito ao rito, à forma solenizada de proceder da Administração.

A segunda definição de procedimento, a seu turno, refere-se à sequência de atos concatenados, em sucessão itinerária na qual um pressupõe o outro para sua validade e validade da consecução do ato-fim colimado. Deve-se uma vez mais transcrever o entendimento de Lúcia Valle Figueiredo para quem

Procedimento administrativo, consoante Giannini, "queria significar uma série seqüencial de atos, endereçados em direção a um resultado. Até hoje, esta acepção permanece no uso comum, com valor atécnico" (traduzimos). Diz, ainda, o autor ter sido o conceito precisado no sentido de que os atos preparatórios do procedimento não produzem efeitos jurídicos, que possam consistir na perda ou diminuição de direitos, interesses protegidos ou outras situações de vantagens. Procedimento, consoante se nos afigura, é o caminho a ser percorrido pela Administração a fim de cumprir determinadas formalidades seqüenciais para chegar ao ato final. Exemplifiquemos com o procedimento de licitação, procedimento de concurso, procedimento de lançamento, de inscrição da dívida ativa etc. Enfim, para a emanção de ato administrativo sempre haverá procedimento. Embora, é bem verdade, haja atos em que essas formalidades são extremamente singelas. ...o termo "procedimento" emprega-se... ora como a seqüência de atos administrativos, cada qual per se desencadeando efeitos típicos (como, no exemplo citado, procedimentos concorrenciais, concurso, licitação), porém todos tendentes ao ato final, servindo-lhe de suporte de validade (FIGUEIREDO, 2008, p. 437)

Nessa concepção de procedimento, que poderá ser nominado ou inominado, cada ato da sequência é impugnável em sua respectiva fase, pois possui uma identidade funcional autônoma (dita "autonomia relativa"), ou seja, cumpre uma função própria, com objetivo particular e efeito típico, tendente ao ato-fim (objetivo geral de todos os atos procedimentais), viabilizando, assim, a prossecução do *iter* de sua formação. Neste contexto, o ato obtido difere do dito ato administrativo complexo, pois na formação deste, não obstante possa-se exigir procedimento administrativo anterior, cada ato-componente cumpre uma mesma função (homogênea, consorciada e sem diferenciação), sem prejuízo de sua manifestação advir de órgãos distintos.

E, ao tratar dessas duas concepções onde se emprega o termo "procedimento", Lúcia Valle Figueiredo (2008, p. 437-438) salienta, com propriedade, existir na primeira definição supracitada uma série de atos, inclusive de terceiros, e fatos administrativos necessários à sua formação válida, bem como, malgrado inexistir no Brasil obrigatoriamente leis sobre o tema, ser certo que a atividade administrativa

desenvolver-se-á por procedimento, restando isso como expressão da própria função administrativa (SUNFELD, 1987, p. 67).

Dessa maneira, para aplicação ao princípio da razoável duração do processo, em âmbito administrativo, a aceção que será adotada é a segunda acima descrita para procedimento, ou seja, a de sequência de atos concatenados, em sucessão itinerária na qual um pressupõe o outro para sua validade e validade da consecução do ato-fim colimado.

3 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EFICIÊNCIA E SUA MATERIALIZAÇÃO NO DIREITO CONSTITUCIONAL, À LUZ DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E SUA TRAMITAÇÃO CÉLERE

Nesse tópico, antes de se aprofundar no princípio da eficiência, inclusive com suas repercussões na gestão pública, convém que se estabeleça a aceção que se adotará por princípio jurídico, inclusive aplicável aos princípios constitucionais. Assim, na difundida lição de Mello, um princípio consiste em:

(...) mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (MELLO, 2013, p.974-975)

Ante tal lição e para o fim ora proposto, adotaremos os princípios como normas fundamentais do sistema, dotadas de eficácia e efetividade (BARROSO, 1993). Neste sentido, o Direito, sob uma visão do chamado Constitucionalismo de resultado, existe não para aconselhar ou sugerir, mas como um sistema voltado para prescrever e realizar-se, com os princípios constitucionais enquanto sua parte integrante compondo um conjunto que implica coerência e consistência, formando uma unidade de regras inspiradas por valores (MIRANDA, 2000).

A construção desse raciocínio obedece ao princípio da unidade da Constituição, interpretando-se as normas constitucionais não como isoladas e soltas, mas inseridas num sistema de regras e princípios (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008) que se irradiam e se espraiam por todo o ordenamento jurídico formando a unidade sistemática do Direito.

Antes mesmo da positivação do princípio da eficiência, inserido no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 19, de 14 de junho de 1998, e da norma constitucional que garante e assegura a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação, já se considerava que a eternização de processos sem julgamento era um mal e uma anomia do sistema, os quais alimentavam, e ainda alimentam, a insegurança jurídica.

Atualíssima se revela a lição de Barbosa segundo a qual "(...) justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta. Porque a dilação ilegal nas mãos do julgador contraria o direito escrito das partes, e, assim, as lesa no patrimônio, honra e liberdade" (1997, 40).

A carga de valoração do que é eficiente ou não, depende, inicialmente, de analisar-se sua inter-relação com os demais princípios e regras constitucionais e com as normas infraconstitucionais. Com o advento da Emenda Constitucional nº 45/04, restou assegurado a todos, com *status* não apenas de princípio em sentido lato, mas também de garantia constitucional, a razoável duração do processo administrativo e judicial, e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação, de sorte a conferir-lhe um tratamento subjetivo, sujeito a um regime jurídico específico.

De acordo com a doutrina de Xavier

Assim, a despeito da utilização por vários juristas do termo "princípio" para designar o direito à duração razoável do processo, esse preceito em nosso ordenamento possui status de garantia constitucional, com a conseqüente aplicabilidade imediata. O enquadramento do direito à duração razoável do processo como garantia imprime uma dimensão jurídica própria a ele, diferentemente dos princípios em sentido estrito. Por certo, nem todas as garantias constitucionais geram direitos subjetivos, mas ao contrário dos princípios abstratos, as garantias possuem proteção subjetiva, sujeitando-se a um regime jurídico específico. Dessa forma, a adoção da designação "garantia" parece-nos mais coerente com a essência e com a finalidade do

dispositivo constitucional expressamente consagrado pela Emenda Constitucional n.º 45/2004 (2009, p. 47).

E, tendo-se tais institutos enquanto princípios em sentido lato e também como garantias constitucionais a implicarem um direito subjetivo ao litigante, há que se ter presente que, consoante a elucidativa lição de Bermudes e por serem parcelas do devido processo legal (judicial ou administrativo) e do acesso à justiça (em sentido material)

O inciso fala em "razoável duração" e em "celeridade de sua tramitação". É a celeridade da tramitação que alcança a duração razoável, ou seja, a duração necessária à conclusão do processo, sem prejuízo do direito das partes e terceiros de deduzirem as suas pretensões, mas sem delongas que retardem a prestação jurisdicional ou administrativa postulada. A celeridade da tramitação traduz-se na presteza da prática de cada ato do processo, porquanto a demora na prática de um deles repercute, negativamente, no conjunto, como acontece com a retenção de um trem num dos pontos de parada do seu percurso. Atos praticados celeremente asseguram a duração razoável, senão rápida do processo, o qual outra coisa não é, desde a etimologia, que um conjunto de atos que se sucedem para a consecução de determinado fim (2005, p. 11)

Nesse pátio, parte-se da premissa de que o processo, seja ele administrativo ou judicial, não pode ficar indefinidamente tramitando sem solução. Não só pela norma constitucional da razoável duração do processo, mas também para que se alcance o fim nele buscado: a decisão, a qual, alfim, é o que desde o início se persegue no menor espaço de tempo possível.

Nesse sentido, vem a calhar lição de SAWAIA:

A decisão administrativa, a par de constituir norma individual e concreta, em relação ao processo administrativo sob análise, constitui resolução do órgão julgador acerca do tema em discussão, em que ele, diante dos fatos descritos juridicamente e da norma jurídica, emite seu juízo decisório. De tal processo exsurge a importância do contencioso administrativo ao planejamento tributário, posto que a decisão administrativa contém o juízo acerca daquele fato praticado pelo contribuinte, e.g., planejamento tributário, que passa sob o crivo de um processo administrativo. E a administração, nesse caso, tem a oportunidade de analisar os atos praticados pelo contribuinte, se foram, regularmente, de acordo com o seu legítimo interesse em reduzir sua carga tributária ou se, pelo contrário, decorrem de prática de dolo, fraude, simulação ou de abuso de direito, caracterizando como atos ilícitos. (2015, p. 63).

Relegar a norma constitucional da razoável duração do processo e da celeridade de sua tramitação, prevista no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal, à classe de meras normas exortativas de objetivos a serem alcançados, não parece ser o adequado ante o fato de encerrar verdadeira forma de proposição jurídica, a ser concretizada pela complementação da doutrina e da jurisprudência, e não por via meramente legal, consoante a doutrina de Larenz (1997).

Canotilho defende, como muito bem nos lembra Xavier (2009, p. 45), a aplicabilidade direta dos direitos, liberdades e garantias, com pequenas ressalvas

Deve-se ter aqui em conta o sentido da aplicabilidade directa de preceitos consagradores de direitos, liberdades e garantias a que atrás se faz referência. Recorde-se o sentido fundamental desta aplicabilidade directa: os direitos, liberdades e garantias são regras e princípios jurídicos, imediatamente eficazes e actuais, por via directa da Constituição e não através de auctoritas interpositio do legislador. Não são simples norma normarum, mas norma normata, (...) não meras normas para a produção de outras normas, mas sim normas directamente reguladoras de relações jurídico-materiais. Lembremos, de novo, que nem sempre esta ideia de aplicabilidade directa significa normatividade qualificada, nem sempre direitos, liberdades e garantias dispensam a concretização através das entidades legiferantes. Por outras palavras: a aplicabilidade directa das normas consagradoras de direitos, liberdades e garantias não implica sempre, de forma automática, a transformação destes em direitos subjectivos, concretos e definitivos (CANOTILHO, 2003, p. 438).

Esclarecido o cunho de princípio (meramente em sentido amplo) e garantia constitucional de aplicabilidade imediata da razoável duração do processo e sua necessária celeridade de tramitação, ambas havidas como subprincípios do devido processo legal e do acesso à justiça (em sentido material), é de se reconhecer que, no processo administrativo tributário contencioso, sua não observância se agrava ainda mais ante o princípio da oficialidade, posto que quem conduz e impulsiona o processo administrativo tributário é a própria Administração Pública, a seu tempo, a sua disponibilidade, e, ao assim agir, abusando da sua atribuição se, e na medida em que, a condução do processo administrativo se der sem eficiência, não sendo uma opção ou um favor, mas um dever-poder que o Estado cumpre aos seus cidadãos e demais membros de sua população, enquanto uma imposição constitucional.

Entretanto, não podemos nos contaminar com a febre do eficientismo (COUTO; MEYER PFLUG, 2013), visando à resolução dos processos, muitas vezes intrincados, de forma instantânea ou açodada.

O princípio da eficiência, visto como uma faceta do princípio da boa administração pública, impõe à Administração Pública direta e indireta o dever de realizar suas atribuições sem demoras e atrasos, em busca do menor custo e maior benefício social, comprometido com o melhor rendimento possível de uma gestão eficaz e efetiva, ou seja, com medidas adequadas e implementadas de forma correta e célere. Todavia, a eficiência não é um fim em si mesmo, tampouco pode ser concebida fora do sistema que integra.

Desse modo, o grande ponto de intersecção entre os primados da eficiência, celeridade de tramitação processual e sua razoável duração, em si, reside em se aferir concretamente a acertada eleição de critérios racionais, coerentes na busca do ato processual fim em tempo aceitável para uma resposta processual ágil, necessária, adequada e na medida certa à questão posta em julgamento, o que significa dizer que saber-se o que é razoável duração do processo e sua tramitação célere dentro de uma concepção de eficiência, dá-se apenas com a observância de seus requisitos quando de sua aplicação a um caso concreto, com auxílio da doutrina e jurisprudência.

4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O MOMENTO DE SUA CONCRETIZAÇÃO

O lançamento tributário tem por função apurar o *an debeatur* (se devido) e o *quantum debetur* (a quantia devida), e, quando tornado perfeito, permite a execução da cobrança (NOGUEIRA, 1986).

Barros Carvalho (2004), quando do seu estudo sobre o lançamento tributário, entendendo-o como uma espécie de ato administrativo, pois modifica situações jurídicas produzindo efeitos jurídicos, busca identificar na corrente convencional dos autores autóctones, na doutrina tradicional pátria dos atos administrativos, quais seus traços. No ato jurídico administrativo, afirma, são encontrados cinco elementos integrativos, quais sejam, agente competente, objeto lícito, forma prescrita e não

defesa em lei, motivo ou pressuposto e finalidade, do que o lançamento tributário, como uma subespécie, igualmente se compraz.

Para o fim aqui proposto, só consideraremos os ditos lançamentos diretos em que o sujeito passivo contesta algum aspecto específico de aplicação ou validade da legislação tributária (ausência de subsunção, territorialidade, ineficácia do lançamento etc), ou quando se mantém omissivo quanto a uma obrigação ou dever, isto é, não cumpre com a legislação tributária, mas quando notificado do auto de infração, o impugna administrativamente.

Uma das questões que devem ser analisadas funda-se em verificar se o lançamento é concernente a um ato administrativo ou procedimento administrativo (produto da atividade administrativa ou ela própria), e, assim, quando há a constituição definitiva do crédito tributário.

Diniz de Santi (1996), ao versar o lançamento tributário, assevera que apresenta sua estrutura bimembre tendo, de um lado, o fato jurídico suficiente, integrado pelos pressupostos do “processo” de produção do ato e, de outro, os elementos, o “produto”, a norma individual e concreta. O lançamento, de conseguinte, consubstancia-se num procedimento que se encerra com um ato constitutivo do direito de crédito do Fisco (art. 142, *caput*, do CTN), ratificado ulteriormente pela inscrição na dívida ativa (§§ 4º e 5º do art. 2º da Lei n.6.830/80), após seu controle de legitimidade.

De conseguinte, utilizar-se do termo lançamento para designar concomitantemente o procedimento e o ato, em si, consiste em desrespeito às regras de rigor terminológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, com reflexos diretos nos institutos da decadência e prescrição (XAVIER, 2002).

Vale a advertência de Borges (1999), no sentido de que o Código Tributário Nacional não adota uma teoria excludente de que se ato é, procedimento não é, sendo o inverso verdadeiro.

A questão é extremamente tormentosa visto que no Código Tributário Nacional, o lançamento por vezes é tratado como um procedimento, por vezes como

ato complexo, por outras como ato administrativo e, ainda, como uma série de atos de formação sucessiva (BORGES, 1999).

É ainda de se lembrar que, a parte da polêmica de ser procedimento ou ato, concretizado o lançamento⁴, abre-se para o notificado a possibilidade de impugnação, quer seja para questionar aspectos formais, quer seja para questionar aspectos materiais.

Para Edmar de Oliveira Andrade Filho (2007), o lançamento é um procedimento que só se encerra – torna-se definitivo – quando resolvida, e. g., a iniciativa de ofício da autoridade administrativa, sujeito ativo da obrigação tributária, cuja faculdade é prevista no art. 145, III, c/c art. 149, I a IX, do Código Tributário Nacional, posto que há possibilidade de sua modificação ou anulação por invalidade material ou formal, caso acolhida a revisão.

Filia-se, pois, à corrente doutrinária que entende que a notificação do lançamento (art. 145, *caput*, do Código Tributário Nacional) não é ato que o encerra, o perfaz, consubstanciando-se em lançamento provisório (ANDRADE FILHO, 2007), porquanto do ponto de vista material, em havendo a possibilidade de impugnação, revisão ou recurso (incisos I a III do mesmo dispositivo de lei), e exercidos a tempo e modo, o lançamento não se garante de condições – até que resolvida a impugnação, eventuais recursos ou revisão – para constituir definitivamente o crédito tributário.

O respeitável posicionamento também se firma na premissa de que não sendo o crédito tributário exigível em decorrência da apresentação de impugnação, não há que se cogitar de lançamento acabado, mas, sim, sujeito a confirmação.

Apesar de não adentrar propriamente na matéria, o Supremo Tribunal Federal adota a classificação que distingue o crédito constituído do crédito definitivamente constituído, para apuração de delitos tributários, ao fixar que:

EMENTA Agravo regimental no habeas corpus. Constitucional. Penal. Prescrição da pretensão punitiva estatal. Crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90). Consumação do delito com a constituição definitiva do crédito tributário (Súmula Vinculante nº 24/STF), que é o termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional. Precedentes. Regimental ao qual se nega provimento. 1. Segundo o entendimento da Corte, “a consumação do crime

⁴ Está-se a tratar aqui de lançamento direto ou com expedição de auto de infração, portanto, lançamento de ofício.

tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição” (HC nº 85.051/MG, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 1º/7/05). Esse entendimento encontra-se cristalizado no enunciado Súmula Vinculante nº 24 da Corte. 2. É ilógico permitir que a prescrição seguisse seu curso normal no período de duração do processo administrativo necessário à consolidação do crédito tributário. Se assim o fosse, o recurso administrativo, por iniciativa do contribuinte, serviria mais como uma estratégia de defesa para alcançar a prescrição com o decurso do tempo do que a sua real finalidade, que é, segundo o Ministro Sepúlveda Pertence, propiciar a qualquer cidadão questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório de determinado tributo (HC nº 81.611/DF, Tribunal Pleno, DJ de 13/5/05). 3. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (HC 126072 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 02/02/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 08-03-2016 PUBLIC 09-03-2016).

Como observado pela ementa acima estampada, o Supremo Tribunal Federal separa em dois momentos distintos o lançamento tributário: o primeiro, atinente à constituição do crédito tributário (por exemplo, a apuração do valor e lavratura do auto de infração), e o segundo, referente à constituição definitiva do crédito tributário, a qual somente ocorre quando definitivamente julgadas as impugnações, recursos e revisões administrativos que envolvam o primeiro momento, ou seja, até que confirmado ou não o lançamento.

Barros Carvalho (2004), por sua vez, critica a tese de que o lançamento é um procedimento administrativo. Entende o mencionado autor que o lançamento é ato administrativo, que se perfaz e acaba com a constituição do crédito e notificação da parte passiva, e que a possibilidade de impugnação não lhe impinge caráter de provisoriedade, até porque a susceptibilidade de impugnações é ínsita a todos os atos administrativos.

A discussão de relevo reside, de conseguinte, não apenas em se saber se o lançamento tributário é ato ou procedimento, mas em se verificar se o ato definitivo que encerra o lançamento de ofício, concretizando-o, é a apuração do valor devido e a notificação do contribuinte, ou se este ato é precário e dependente de confirmação, de ratificação, de controle dos órgãos administrativos incumbidos do julgamento de impugnações, revisões ou recursos, restando tão somente para a finalização deste referido procedimento decisório se poder falar em lançamento definitivo, inclusive para a correta categorização das consequências da não observância das garantias

constitucionais da razoável duração do processo e celeridade de sua tramitação, objeto de análise no próximo capítulo.

É imperioso enfatizar para não se olvidar que o processo administrativo-tributário é, em si, uma via de controle dos atos administrativos, inclusive procedimentais, que culminam no ato de lançamento. De acordo com SEIXAS FILHO:

De acordo com o dispositivo constitucional reproduzido anteriormente, é um dever da administração fiscal reexaminar os motivos que a levaram a constituir o crédito tributário para efeito de corrigir eventuais erros e defeitos na sua elaboração, dever este que deve ser exercido de ofício, mesmo que provocado pela petição do contribuinte.

Apesar de provocado pela impugnação do contribuinte, o reexame do lançamento tributário pela administração fiscal é um dever que deve ser cumprido de ofício, no exercício próprio de suas funções administrativas, obedecendo-se conseqüentemente aos mesmos princípios que regem toda e qualquer atividade da administração pública, como já exposto precedentemente, ou seja, os princípios da legalidade objetiva, oficialidade, informalidade, imparcialidade e verdade material (2000, p. 135)

A implementação da razoável duração do processo com tramitação célere ocorrerá com a utilização dos meios dispostos na legislação infraconstitucional que sancionam a desídia ou retardamento não fundamentado no andamento processual de controle do lançamento fiscal, cujo procedimento, assim, não pode, sem justificativa plausível, estender-se indefinidamente no tempo, de modo a gerar incertezas, inseguranças e prejuízos às partes.

5 DECADÊNCIA, PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E PEREMPÇÃO

Para a doutrina mais tradicional que defende que o lançamento é um processo que só se encerra com a constituição definitiva do crédito, a qual se dá somente com o julgamento de reclamações, revisões e recursos administrativos que desafiaram a constituição do crédito, o Fisco teria o prazo de 05 (cinco) anos, a partir da notificação do lançamento “provisório”, para concluir o processo administrativo, sob pena de se operar a decadência.

Essa visão decorre da interpretação sistemática dos arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional. Torna-se, a respeito, esclarecedora a lição de Denari, ao asseverar que:

Não é equivocado, portanto, à luz da práxis inspirada na doutrina e na procedimentalista, visualizar no sistema impositivo pátrio dois termos decadenciais bastante nítidos e inconfundíveis. Refiro-me, como primeiro aceno, à decadência do direito de iniciar a constituição definitiva do crédito tributário, isto é, do direito de atuar a norma jurídica tributária, acionando o ato introdutório do procedimento fiscal. A lavratura do auto de infração é a forma mais frequente de iniciar essa constituição, mas, como veremos, os mesmos efeitos produzem a notificação de qualquer ato preparatório, bem como a lavratura do termo de início de fiscalização. O segundo termo decadencial relaciona-se com o direito de constituir definitivamente o crédito tributário, isto é, o direito de concluir o procedimento fiscal já iniciado, dimensionando a obrigação tributária e criando para a administração um direito subjetivo de cobrança. No plano normativo, esta solução encontra embasamento no parágrafo único do art. 173 do CTN (...). (1984, p. 32-33)

Para essa corrente, a decadência se divisa em dois momentos distintos: i) o primeiro, quando da constituição provisória do crédito tributário e a notificação ao sujeito passivo; e ii) o segundo, quando da resolução definitiva das impugnações e eventuais recursos, notificando-se o contribuinte da constituição definitiva do crédito tributário.

Sendo assim, passados 05 (cinco) anos da tramitação do processo administrativo fiscal, logicamente iniciado pelo contribuinte, sem resposta definitiva do Fisco, o crédito tributário apurado e lançado estaria caduco, posto que não confirmado no prazo acima mencionado. Noutras palavras, ocorreu a decadência, pela demora em se confirmar o lançamento do crédito tributário.

Outra corrente doutrinária também mais tradicional defende que o prazo para o julgamento das reclamações e recursos administrativos é peremptório, posto que o lançamento tributário se aperfeiçoa com a respectiva notificação do sujeito passivo. Esse é o entendimento de Greco:

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

administrativa encontramos, por exemplo, na Enciclopedia Del Diritto (vol. XXXIII), onde se lê: 'Perenzione e la denominazione normativa del modo di estinzione dei processi amministrativi per abbandono.' Quer dizer, o prazo estabelecido para a conclusão de um procedimento, sob pena de sua extinção, corresponde a um prazo de preempção (1988, p. 508)

Há ainda uma terceira corrente, defendida por Pimenta (2001), que entende que o lapso temporal que medeia a instauração e desfecho do processo administrativo decorrente de impugnação ao lançamento está sujeito a incidência da prescrição intercorrente, com fundamento no art. 156, V, do CTN.

Essa terceira corrente entende que a desídia ou retardamento injustificado por parte da Administração Pública em cumprir seu dever-poder de impulsionar o processo administrativo-fiscal – decorrente dos princípios da oficialidade, informalidade, imparcialidade, verdade material e da legalidade objetiva – não implica apenas prejuízo ao particular que fica aguardando a solução da controvérsia, mas também avança nos domínios do Direito público e merece reprovabilidade, sendo a decretação da prescrição intercorrente um meio de se impor uma tramitação razoável e célere ao processo administrativo.

Não se defende que o processo administrativo tributário deve ser concluído em 05 (cinco) anos, independentemente da sua complexidade. O que não pode haver é a inércia injustificada para a conclusão do processo pela Administração Pública. Pode ser que em determinados casos seja necessário a realização de perícias e/ou obtenção de provas e esclarecimentos mais aprofundados para a busca da solução. Não se admite, contudo, que o processo reste inerte, sem qualquer impulso, pelo período superior a 05 (cinco) anos. Esta conduta é a que se reprova e que implica a ocorrência da prescrição intercorrente. (PIMENTA: 2001, p. 120-122).

Além disso, é principalmente a respeito da prescrição consolidada no curso do processo, dita intercorrente, que o instituto em matéria tributária, quando relacionado ao Fisco, se revela como um verdadeiro instrumento de eficiência processual, tornando mais eficaz e célere a prestação jurisdicional.

E o contexto em que tal circunstância tem se verificado é quando o magistrado, *ex officio* – ante o antes previsto no art. 219, § 5º, do CPC/73 (Súmula n. 409/STJ), atualmente mantido pelo art. 10 e parágrafo único do art. 487, c/c art. 337, § 5º, e art.

342, II, do CPC⁵ – decreta a prescrição da ação de execução fiscal e, de conseguinte, do próprio crédito tributário (art. 156, V, do CTN), evitando demandas de cunho procrastinatório que, em muito, contribuem para o atravancamento da duração razoável do processo.

Segundo Borges (1999) – em lição totalmente aplicável, pelos mesmos fundamentos, ao instituto da prescrição tributária –, a unidade de métodos entre ciências naturais e sociais é que permite ver-se a obrigação, ou melhor, o dever obrigacional – e também quanto à prescrição tributária – como categoria dogmática, cuja forma advém da Teoria Geral do Direito e o conteúdo do Direito Positivo, segundo o positivismo jurídico-metodológico. Assim, explicita, de forma acertada, que a Teoria Geral do Direito e o Direito Positivo permitem que as obrigações – e igualmente as prescrições (incluindo-se aí a intercorrente) – de um determinado ramo do Direito – no caso, Tributário – agreguem ao seu conteúdo objetos distintos aos das obrigações – e prescrições – de outros ramos do Direito, podendo, *e. g.*, prescindir-se do cunho patrimonial ou, no caso da prescrição tributária, abater-se sobre o próprio crédito do Fisco.

Nesse ponto, é importante salientar a correta crítica de Borges (1999) e que ora se adota, sobre a indevida adoção no âmbito do Direito Tributário, na hipótese das obrigações por ele enfocada e da prescrição tributária ora investigada, de discutido

⁵ Cabe mencionar que a Lei nº 13.105/2015 (atual Código de Processo Civil) impõe que se dê azo às partes interessadas sobre eventual prescrição ou decadência, inclusive como condição de validade para que o órgão julgador possa a respeito se pronunciar, consoante prescrito no art. 10 c/c parágrafo único do art. 487. Com isso, ao órgão julgador ainda é dado conhecer *ex officio* da prescrição e decadência, isto é, sem que haja qualquer alegação ou requerimento por parte dos interessados, cabendo, tão só, possibilitar sua prévia manifestação à prolação de decisão a respeito (art. 337, § 5º, e art. 342, II, do Código de Processo Civil). Também é importante salientar que o art. 332, § 1º, do Código de Processo Civil em vigor, torna-se uma exceção à regra geral, ao possibilitar, quando reconhecida *in limine litis* a incidência de prescrição ou da decadência, mediante a extinção de plano da ação, sem a citação do réu. Em tal hipótese, ocorrendo a extinção da demanda, com resolução imprópria de mérito (art. 487, II, do Código de Processo Civil), o Fisco, na qualidade de exequente, será intimado da r. sentença e, desse modo, o executado somente ingressará na demanda (ainda sem haver a triangularização da relação jurídica processual por meio de uma citação para apresentação de defesa de mérito próprio) para apresentar suas contrarrazões, quando de eventual interposição de recurso de apelação. Assim, apenas se não houver análise *ex officio* por parte do órgão julgador sobre a incidência concreta da prescrição ou decadência, ao receber a petição inicial de execução fiscal, é que caberá ao executado alegá-las em objeção de pré-executividade, embargos à execução (art. 16, da Lei de Execuções Fiscais, c/c art. 917, I, do Código de Processo Civil), ou por meio de simples petição diretamente nos autos da execução fiscal (art. 342, II, do Código de Processo Civil).

modelo civilista por uma questão puramente de tradição, importando-se, assim, problemas de outro ramo do Direito, em írrito detrimento de outra metodologia mais salutar.

Quanto à pretensão tributária e a prescrição que sobre ela pode se abater em detrimento dos interesses públicos defendidos pelo Fisco, como já lembrado alhures por Caldas (2015), cumpre observar que, há muito, Nogueira (1987), em concisa lição, porém precisa, defendeu tese, fundado em acórdão do Supremo Tribunal Federal (1983) e na doutrina de Machado (1986) – que em muito se coaduna com a ideia de razoável duração do processo administrativo – expondo que, caso a decisão a respeito da impugnação apresentada pelo contribuinte não se dê de forma definitiva dentro do lapso de propositura da execução fiscal, tem-se operada a prescrição da referida pretensão e da própria ação, pois sequer constituído o crédito almejado para supostamente ser suspenso consoante, assim, inadequadamente previsto no art. 151, III, do CTN.

Malgrado escape, salvo auspiciosas exceções, à doutrina e ordenamento jurídico pátrios uma construção mais detida sobre a razoável duração e a celeridade de tramitação do processo administrativo-fiscal, sendo só por isso ambas merecedoras de atenção no caso do presente artigo, o mesmo não se dá com o processo judicial, restando a chamada prescrição intercorrente como preciso mecanismo para sua observância e conexa eficiência processual, inclusive enquanto defluência dos primados da boa administração pública e devido processo legal, no caso, da Justiça, embora claramente aplicável à função controladora exercida pelo Fisco com o processo administrativo.

Dentre as exceções mencionadas acima, tem-se a doutrina de Xavier (2009), com a qual se concorda ao entender cabível a aplicação ao processo administrativo-fiscal do previsto no art. 49, da Lei n.9.784/99, subsidiariamente ao omissis Decreto n. 70.325/72, de sorte a ter-se um lapso temporal de 30 (trinta) dias, justificadamente prorrogáveis por igual período, a partir da conclusão da instrução, para se findar o referido procedimento. Com efeito, são seus ensinamentos:

Especificamente no que se refere a normas relativas à celeridade processual e a duração razoável do processo, encontramos apenas na Lei n.º 9.784/99

a tentativa de se conferir efetividade a essas garantias, inexistindo no Decreto n.º 70.235/72 qualquer menção ao tema em análise.

Destaca-se, em especial, o preceito contido no artigo 49 da citada Lei, que estabeleceu o prazo de trinta dias para a prolação da decisão administrativa, prazo que se inicia da conclusão da instrução do processo administrativo, *in verbis*: “Concluída a instrução do processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada”.

Relevante ressaltar mais uma vez a legitimidade da aplicação do art. 49 da Lei n.º 9.784/99 nos processos que discutem créditos tributários, pois, essa lei tem aplicação subsidiária aos processos administrativos fiscais.

Conforme mencionado, a Lei n.º 9.784/99 será aplicada em caráter supletivo quando houver lacunas na legislação específica (Decreto n.º 70.325/72) como ocorre, por exemplo, no que se refere às hipóteses de impedimento e suspeição dos conselheiros que compõem o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Por esse ângulo é correto afirmar que, inexistindo no Decreto n.º 70.235 a fixação de termos ou parâmetros sobre a duração razoável do processo, aplicar-se-á, a primeira vista, o disposto do art. 49 da Lei n.º 9.784/99. (2009: 74-75)

Dessa maneira, unindo-se tais correntes doutrinárias, o que se tem é que, corretamente, não se admite uma inércia injustificada do Fisco para findar o processo administrativo-tributário por período global superior a 05 (cinco) anos, sendo que, após o término da instrução, o lapso específico de prolação da decisão final é de 30 (trinta) dias, motivadamente prorrogável por igual período, sob pena de incidência da chamada prescrição tributária intercorrente, enquanto louvável instituto a prol da eficiência e efetividade processuais, a afastar a indesejável pendência prejudicial a todos os interessados.

Hodiernamente, porém, tem-se possibilitada a aplicação do previsto no art. 24, da Lei n. 11.457/07, conferindo-se, dentro do prazo global referido de 05 (cinco) anos para conclusão do procedimento, apenas 360 (trezentos e sessenta) dias entre uma decisão e outra, de sorte a ter-se, assim, um balizamento temporal estritamente legal e mais efetivo e eficiente. Com efeito, Scaff assim o explica:

Observa-se que este prazo não é para a finalização do processo. A norma não se refere ao “encerramento” do processo no prazo de 360 dias, mas para que seja “proferida decisão administrativa”. Logo, é razoável entender que apresentada a Impugnação a um Auto de Infração, esta receba “decisão administrativa” dentro de 360 dias, incluídos todos os prazos intermediários; e, uma vez apresentado recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes, novo cômputo de 360 dias venha a ocorrer, até nova “decisão administrativa”, e assim por diante, dentro das diversas instâncias recursais. Trata-se do prazo máximo para ser proferida “decisão administrativa” para o cômputo da

duração razoável do processo – pode-se até criticá-lo, mas é o prazo estabelecido em lei (2008, p. 127-128).

A incerteza para aplicação da disposição prevista no art. 49, da Lei n. 9.784/99, em função de não haver prazo fixado em lei para a admissão e produção das provas administrativamente, em si, somente tem sido contornado, para uma aplicação imediata à garantia constitucional da razoável duração e célere tramitação processual, por intermédio da jurisprudência, a qual, juntamente com a doutrina, conforme dito mais acima, consubstancia-se em lúdima via de sua concretização (efetivação) eficiente. Nesse diapasão, já há certo tempo tem-se na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. JULGAMENTO. PRAZO RAZOÁVEL.

1. Em sendo inaplicável, à falta de previsão legal específica, o rito do Decreto n.º 70.235/72, para o pedido de ressarcimento de valores referentes a créditos tributários, formulado pelo contribuinte, incide, na espécie, a lei geral do processo administrativo.

2. A Lei n.º 9.784/99 estabelece o prazo de trinta dias para que seja proferida decisão nos processos administrativos, prorrogável por igual período, na forma do art. 49 da lei referida. Inexiste, contudo, naquele diploma legal, fixação de tempo para a conclusão da fase instrutória do procedimento.

3. A fim de evitar prejuízos decorrentes da inércia do Fisco, e atendidos os princípios da eficiência e da duração razoável do processo administrativo, a jurisprudência passou a assinar prazo para a instrução do processo e, em última análise, para a conclusão do procedimento com a decisão de primeira instância. 4. Considerando que, à época do ajuizamento, os pedidos de ressarcimento e/ou compensação de tributos já se encontravam em andamento, bem como o fato de se tratar de vinte processos em nome do mesmo contribuinte, mostra-se razoável o prazo de sessenta dias para o encerramento da instrução, a partir do qual passa a incidir o prazo do art. 49 da Lei n.º 9.784/99, chegando-se ao prazo de cento e vinte dias para a conclusão do processo, em caso de prorrogação motivada do prazo decisório.

Postas tais ideias, em breve digressão aclaratória calha a referência de que, no âmbito do processo tributário judicial de execução, a jurisprudência também verifica a prescrição intercorrente segundo algumas condições, requisitos para sua aplicação em relação ao Fisco, sendo estas quando, já interrompida a prescrição pela citação ou pela decisão judicial que a determina, consoante sua verificação tenha se dado antes ou depois da vigência da Lei Complementar n. 118/2005, o prazo reinicia integralmente e o processo segue sem trâmite por mais de 05 (cinco) anos, por inércia

do exequente, sem a ulterior observância de nenhuma outra causa suspensiva ou interruptiva. Sua disciplina está contida no art. 40, da Lei n. 6.830/80.

De volta ao procedimento administrativo-tributário, a qualificação do escoamento do tempo processual como perempção, todavia, mostra-se mais segura e adequada para denominar a fase intermediária entre a decadência e a prescrição (MACHADO SEGUNDO, 2008), principalmente diante do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, quando dos julgamentos nos ERE 94.462/SP e 95.365/MG, ambos no sentido de que, com a lavratura do auto de infração (ou nos casos de lançamento direto), constitui-se o crédito tributário com o concomitante lançamento *ex officio* (art. 142, *caput*, do CTN).

E isso porquanto, à luz do entendimento havido nessa jurisprudência, a decadência tem seu reconhecimento tão somente admissível no período anterior à prática de tais atos administrativos (a lavratura do auto de infração e o simultâneo lançamento *ex officio*, ou nas hipóteses também de lançamento direto), sendo assente que, entre sua ocorrência e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso ou impugnação dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, não se tendo, ainda, iniciado a fluência de prazo para prescrição.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, já reconhece a razoável duração do processo administrativo-fiscal como um direito do contribuinte:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, *in verbis*: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação." 2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado

em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005) 3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.(...)

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1138206/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 01/09/2010).

Todavia, em contraponto, mantém-se no posicionamento de que, na pendência de processo administrativo-tributário – no lapso temporal que medeia o lançamento (*ex officio* ou direto) e a solução administrativa –, não corre nem prazo decadencial, nem prescricional e nem de preempção, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até a notificação da decisão administrativa final, nos termos do art. 151 , III , do CTN:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RECURSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E DO PRAZO PRESCRICIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEMORA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. Todavia, a análise, no presente caso, de que ocorreu demora injustificada no encerramento do processo administrativo fiscal capaz de configurar prescrição intercorrente esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

3. Ademais, nos termos da jurisprudência do STJ, o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III, do CTN. Assim, somente a partir da notificação do resultado do recurso 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.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 173.621/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2012, DJe 25/09/2012).

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, dessa maneira, revela-se assaz incongruente e infenso à necessidade de se contornar os sérios prejuízos decorrentes desse período límbico, caracterizado por concomitante e indefinida ausência de arrecadação para o Fisco e correspondente vinculação da receita financeira em detrimento do planejamento tributário do particular, posto que se reconhece a razoável duração do processo administrativo-tributário, e a imperiosa celeridade para sua tramitação, enquanto garantias constitucionais que impõem tratamento subjetivo a prol do contribuinte, sem, contudo, efetivá-lo, permitindo a perenização de uma situação claramente violadora do tão propalado Constitucionalismo de resultado comentado por Moreira Neto (2009).

A suspensão do crédito decorrente da impugnação (reclamação), recurso ou revisão administrativos, de conformidade com o previsto no art. 151, III, do CTN, por esta razão, deve consubstanciar-se em proteção voltada ao contribuinte, não podendo ser usada contra si por uma conduta violadora da moralidade administrativa, enquanto um írrito salvo conduto para que o Fisco *esqueça* o processo em algum escaninho, não lhe dando a solução concretamente pretendida, ainda que eventualmente contrária ao interesse privado. De acordo com esse entender, Xavier assevera ser de se notar que:

Contudo, o prejuízo decorrente da inexistência de meios materiais e pessoais para dar cumprimento à celeridade processual não poderá recair sobre o contribuinte que, se assim fosse, ficaria subjugado ao reaparelhamento do Estado para fazer valer seu direito fundamental à duração razoável do processo.

Dessa forma, caberá ao Poder Executivo tornar viável o cumprimento desses prazos, sob pena, inclusive, de caracterizar ofensa ao Pacto de San José da Costa Rica e atrair o julgamento da demora do processo à Corte Interamericana de Direitos do Homem.

Ratifica-se que a dicção constitucional exige que a administração pública disponibilize os meios, ou seja, materiais, pessoas e até mesmo regras que garantam a celeridade, o que, de fato, não está sendo cumprido, conforme demonstrado... (2009: 83).

CONCLUSÃO

Como demonstrado, não se revela aceitável que os processos administrativo-tributários, nos quais se questionem o lançamento (*ex officio* ou direto), possam ficar indefinidamente à espera d'uma solução pela Administração Pública, a qual tem o dever-poder de impulsioná-los e findá-los com celeridade, em observância dos já mencionados princípios da oficialidade, informalidade, imparcialidade, verdade material, legalidade objetiva, eficiência, boa administração pública, moralidade administrativa e razoabilidade.

A ausência de movimentação justificada e de conclusão em tempo razoável do processo administrativo-tributário, além de gerar insegurança jurídica em decorrência da incerteza assim verificada, conspurca contra o necessário planejamento tributário do contribuinte e o legítimo interesse de arrecadação para concretização das políticas públicas estatais.

De conseguinte, tal conduta administrativa omissiva revela-se como inconstitucional não apenas por violar o princípio da eficiência (art. 37, *caput*, da Constituição Federal), mas também por possivelmente instaurar o chamado, pela Suprema Corte colombiana, “estado de coisas inconstitucional” em matéria fiscal, violador da efetivação do direito fundamental do contribuinte à razoável duração do processo administrativo e judicial, com tramitação célere, inculpido no art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal, enquanto princípio, em sentido lato, e garantia fundamental de aplicação imediata⁶, a permitir se cogitar, em hipóteses tais, em um dano indenizável ao contribuinte, quer de ordem material ou moral.

O julgamento da reclamação em razão de impugnação ou revisão administrativas, e recursos respectivos, sem demoras injustificadas, faz com que o contribuinte, conhecendo do posicionamento do Fisco, venha a adotar medidas que visem a adequar sua contabilidade às exigências tidas como válidas, e, assim,

⁶ Vale mencionar que a garantia relativa à duração razoável do processo administrativo insere-se, no marco de sua fundamentalidade, como parte integrante da política pública de acesso à justiça, numa concepção ampla emoldurada pelo desenvolvimento de instrumentos jurídicos voltados para a concretização de tal política em sua vertente material. Um exemplo da configuração desta política, que abrange também a razoável duração, pode ser encontrada na Resolução n. 125/2010, do CNJ – Conselho Nacional de Justiça, ao versar sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário, além de dar outras providências.

promova um planejamento tributário que se adegue à realidade fiscal pátria cotidiana, dentro de um quadro de segurança e certeza jurídicas.

Há possibilidade de reconhecimento da decadência, prescrição intercorrente ou perempção nos processos administrativo-fiscais, a qual não decorre apenas da interpretação doutrinária do princípio da eficiência e do direito fundamental à razoável duração do processo (e sua tramitação célere), mas, sim, da interpretação sistemática dada pela jurisprudência pátria das Cortes Superiores às próprias disposições do Código Tributário Nacional.

Em verdade, conforme constatado ao longo do estudo empreendido, os mecanismos para o eventual reconhecimento da prescrição intercorrente, decadência ou perempção no bojo do processo administrativo-tributário, em si, não decorrem diretamente do princípio em sentido lato garantidor a todos do direito fundamental à razoável duração do processo (e sua tramitação célere), mas da aplicação jurisprudencial concreta e imediata deste, conferindo-lhe uma conformação complementar à legislação infraconstitucional.

Desse modo, não basta que o Superior Tribunal de Justiça venha a reconhecer que a não tramitação do processo tributário-fiscal em prazo razoável viola o direito fundamental do contribuinte em comento, bem como que determine a observância do prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) para prolação de decisão no procedimento *sub examine*, se a sanção para torná-lo eficiente e efetivo não for implementada por intermédio da aplicação dos institutos da decadência, prescrição intercorrente ou perempção, em caso de descumprimento, a depender da vertente doutrinária adotada, inclusive em conjunto com uma fixação de indenização por eventuais perdas e danos materiais e morais verificadas.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Rui. **Oração Aos Moços**. 5 ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 7 ed., São Paulo: Saraiva, 1993.

BERMUDES, Sérgio. **A Reforma do Judiciário pela Emenda Constitucional nº 45**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 94.462-SP. In: **Revista dos Tribunais**. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, ano 72, nº 573, jul. de 1983, p. 263-271.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Processo n. 200772000044946**, DE de 2-10-2007.

CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes. Procedimentos regulatórios no atual Direito Administrativo concertado (parte 1). In: MARQUES, Cláudia Villagra da Silva (Coord.). **Temas atuais de direito brasileiro e internacional 1: Estado, sociedade e Justiça em tempos de globalização, à luz do paradigma da eficiência**. Botucatu/SP: Quintaventura Edições, 2015, p. 175-196. Disponível em: <<http://www.amazon.com.br/TEMAS-DIREITO-BRASILEIRO-INTERNACIONAL-Colet%C3%A2nea-ebook/dp/B00VS2ZMB6>>. Acesso em: 23/07/2015.

_____. Prescrição e decadência tributárias para o Fisco: por um paradigma de eficiência processual. In: MARQUES, Cláudia Villagra da Silva (Org.). **Temas Do Direito Brasileiro E Internacional - 3: Estado, Sociedade e Justiça em tempos de globalização, à luz do paradigma da eficiência**. 1ed. Botucatu/SP: QuintAventura Edições, 2015, v. 1, p. 164-194. Disponível em: <http://www.amazon.com.br/TEMAS-DIREITO-BRASILEIRO-INTERNACIONAL-globaliza%C3%A7%C3%A3o-ebook/dp/B00W8HCCPO/ref=pd_sim_sbs_351_2?ie=UTF8&refRID=06ZWVVERQ5XX98GH0VFH>. Acesso em: 23/07/2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo : Saraiva, 16 ed. 2004.

COELHO, Inocêncio Mártires, MENDES, Gilmar Ferreira; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed. ver. e atual, São Paulo: Saraiva, 2008.

COUTO, Mônica Bonetti; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro. **Justiça e [o Paradigma da] Eficiência: celeridade processual e efetividade dos direitos [recurso eletrônico]**. Curitiba: Clássica, 2013.

DENARI, Zelmo. Decadência e prescrição tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 23 ed., São Paulo: Atlas, 2010.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso De Direito Administrativo**. 9 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

GIANNINI, Massimo Severo. **Diritto amministrativo**. 3 ed. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, vol. II, 1993.

_____. **Corso Di Diritto Amministrativo**. Milano: Giuffrè, vol. IV – I Procedimenti Amministrativi, 1969.

GRECO, Marco Aurélio. “Perempção no Direito Tributário”. In: **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. Coord. de Agostinho Toffoli Tavolaro, Brandão Machado e Ives Gandra da Silva Martins. Rio de Janeiro, Forense, 1988.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA, Cláudio Vianna de. O papel da arbitragem como meio pacífico de solução de conflitos. In: *Anais do Seminário sobre Métodos Alternativos de Solução de Conflitos – Arbitragem, Mediação e Conciliação*. Rio de Janeiro: Confederação Nacional do Comércio, 2001, p. 10-16.

MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no direito tributário. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo : Resenha Tributária, v. 6, dez. de 1986, p. 1.309-1.378.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Licitação e Contrato Administrativo**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed. ver. e atual, São Paulo: Saraiva, 2008.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 4. Ed. tomo II. [s.l]: Coimbra Editora, 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O paradigma do resultado. In: **Fórum Administrativo**. Belo Horizonte: Direito Público, v. 9, n. 100, p. 77-84, jun. 2009.

_____. _____. In: CARLIN, Volnei Ivo (Org.). **Grandes temas de Direito Administrativo**: homenagem ao Professor Paulo Henrique Blasi – Florianópolis: Conceito Editorial; Millennium Editora, 2009, p. 215-228.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

_____. Pretensão tributária e prescrição. In: **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 76, nº 626, dez. de 1987, p. 252-253.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.71, p. 119-122, agosto, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 3. ed., São Paulo: Max Limonad, 2004.

_____. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SAWAIA, Luiz Rogério. A importância da atuação no contencioso administrativo no planejamento tributário. Contencioso Tributário Administrativo e Judicial. In: **Compensação em casos decididos na sistemática dos artigos 543-B e 543-C, do CPC**: estudos em homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho / Halley Henares Neto (et al). São Paulo: Noeses. 2015

SCAFF, Fernando Facury. Duração razoável do processo administrativo fiscal federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais Do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, v. 12, p. 116-130.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. In: **Revista De Direito Público**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nº 84, p. 64-74, out./dez. de 1987.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais Do Direito Administrativo Tributário [A Função Fiscal]**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. Rio de Janeiro. Universidade Candido Mendes, Mestrado em Direito, 2009. Disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp115680.pdf>. Acesso em 25 de junho de 2016.