



UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

**A DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL**

Bianca Ramos Xavier

Orientador

Prof. Dr. Alberto Nogueira

Rio de Janeiro

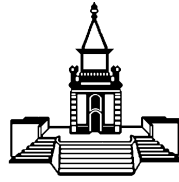
setembro de 2009



UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

A DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da
Universidade Candido Mendes, como requisito parcial para a
obtenção de Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento.



UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

Xavier, Bianca Ramos

A DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: **Bianca Ramos Xavier. Rio de Janeiro. Universidade Candido Mendes, Mestrado em Direito, 2009.**

Xi, 133 p., Tabelas, 21 x 29,7 cm.

Orientador: Prof. Dr. Alberto Nogueira

Dissertação (Mestrado) – UCAM, Mestrado em Direito, 2009.

Referências Bibliográficas, f. 124-128. 1. Duração razoável do processo 2. Direito tributário 3. Direito processual civil. 4. Decadência. 5. Perempção.



UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

A DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da
Universidade Candido Mendes, submetida à aprovação da
Banca Examinadora composta pelos seguintes membros:

Orientador: Prof. Dr. Alberto Nogueira

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Prof. Dr. Eduardo Maneira

Ao Emiliano, amor da minha vida, pelo companheirismo e carinho.

Ao meu avô, Floriano Ramos (*in memoriam*), pelos ensinamentos pessoais e intelectuais.

Agradecimentos

Meus sinceros agradecimentos a todos que, de alguma forma, doaram um pouco de si para que a conclusão deste trabalho fosse possível.

Ao meu Professor Orientador, Dr. Alberto Nogueira, pelo auxílio, disponibilidade de tempo e pelos conhecimentos passados com extrema simpatia e paciência.

Ao Emiliano, amor da minha vida, pela parceria e pelo apoio não só para a realização da dissertação, mas para a realização do próprio mestrado.

À minha amada irmã, ao meu cunhado e o ao pequenino Rafael, pelos fins de semana ausentes em razão da elaboração da dissertação.

Às minhas amigas Fernanda Sarmiento e Viviane Esmaque cuja amizade, mais uma vez, provou ser forte o bastante para superar o distanciamento provocado pela dedicação a este trabalho.

Ao querido Professor Ricardo Lodi, de quem sempre serei discípula.

Aos professores e alunos de mestrado da UCAM, especialmente aos professores Aurélio Seixas e Eduardo Maneira, e a minha amiga e parceira de projetos Doris Canen.

Aos amigos Diogo Malan e Marcio Reis, pelo fornecimento do material de pesquisa do tema.

Ao Richard Dotoli, ao Guilherme Veiga e à Adriana Torres, pela colaboração no escritório e, principalmente, pela compreensão do estresse vivido durante a dupla jornada para a elaboração deste trabalho.

“O tempo não para! Só a saudade é que faz as coisas pararem no tempo...”

Mário Quintana

Resumo

O objetivo desta dissertação consiste na apreciação dos limites, dos contornos e das críticas relativas à aplicação do princípio da duração razoável do processo, notadamente, do processo administrativo fiscal, uma vez que sua inobservância causa diversos prejuízos para os sujeitos que compõem a relação jurídica tributária. A demora do processo prejudica, igualmente, a Fazenda Pública, pois causa atrasos no recolhimento dos tributos, além de contaminar as possíveis provas que justificam a glosa realizada pela administração pública, haja vista que o tempo apaga as marcas e a memória documental relativas ao fato tributável. Serão tratados assuntos sobre a origem histórica do princípio da duração razoável do processo; o papel dos tribunais internacionais; os parâmetros que determinam o início e o final do processo e, principalmente, quando será considerada irrazoável a demora entre esses dois momentos; o tratamento constitucional do princípio da duração razoável do processo, antes e depois da promulgação da Emenda n.º 45/2002; a natureza jurídica do direito à duração razoável do processo; a ampla defesa; o contraditório; a publicidade e a motivação; a análise da garantia à duração razoável do processo no plano infraconstitucional; o art. 49 da Lei n.º 9.430/99; o art. 24 da Lei n.º 11.457/07; a garantia à duração razoável do processo e os institutos da decadência, prescrição e perempção.

Palavras-chave: Duração razoável do processo; direito tributário; direito processual civil; decadência; prescrição; ampla defesa; contraditório; perempção.

Abstract

The objective of this work consists in assessing the limits, the outlines and the criticisms concerning the application of the principle of reasonable duration of process, notably, the administrative tax, although their inobservance causes failure losses to the citizenry who make up a legal tax. The delay of the case aggrieve, also, the Treasury, it causes delays in the payment of taxes, and disturb the possible evidence justifying the disallowance made by the government, given that time erases the marks and the memory's dossier on the fact taxable. The present dissertation will be treated subjects on the historical origin of the principle of reasonable duration of process; the role of international courts; the parameters that determine the beginning and end of the process and, especially, when it will be considered unreasonable delay between those two moments, the constitutional treatment of principle of reasonable duration of the process, before and after the enactment of Amendment No. 45/2002; the legal right to reasonable length of proceedings; the legal defense; the contradictory; the publicity and motivation and the analysis of the duration of the guarantee reasonable process; art. 49 of Law No. 9430/99, art. 24 of Law No. 11.457/07; the guarantee of reasonable duration of process and the institutes of decay, prescription and peremptory day.

Key words: Reasonable duration of process; Tax law; Civil procedure; Decay; Prescription; Full defense; Contradictory; Peremptory day.

Abreviaturas

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CIDH – Corte Interamericana de Direitos Humanos

CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviços

MF – Ministério da Fazenda

MPF – Mandado de Procedimento Fiscal

MPS – Ministério da Previdência Social

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TEDH – Tribunal Europeu de Direitos Humanos

Índice das tabelas e quadro

Tabela 1 – Evolução dos processos julgados – 2003 a 2007	55
Tabela 2 – Evolução das entradas do processo	56
Tabela 3 – Mapa gerencial dos processos julgados em 2007	58
Tabela 4 – Estoque de processos existentes – 2007	59
Tabela 5 – Evolução dos processos julgados – 2003 a 2007	60
Tabela 6 – Evolução das entradas de processos do terceiro Conselho de Contribuintes	60
Tabela 7 – Evolução das entradas de processos do terceiro Conselho de Contribuintes	61
Quadro 1 – Demonstrativo do prazo quinquenal	101

Sumário

Introdução	12
1 O surgimento da garantia à duração razoável do processo e sua evolução conceitual	16
1.1 A origem histórica da duração razoável do processo	16
1.2 A interpretação dos tribunais internacionais e a efetividade da garantia à duração razoável do processo	20
1.2.1 O papel dos tribunais internacionais	20
1.2.2 Determinação do momento em que se configura a ofensa à garantia processual	23
1.2.3 Critérios determinantes para a caracterização da ofensa	33
1.2.4 As consequências jurídicas decorrentes da ofensa	38
2 A garantia da duração razoável do processo administrativo fiscal na Constituição Federal	42
2.1 A natureza do direito à duração razoável do processo na Constituição Federal	42
2.2 O possível choque da garantia à duração razoável do processo administrativo fiscal com os demais princípios constitucionais	48
2.2.1 A crítica à supervalorização da garantia razoável do processo	48
2.2.2 As causas da demora do processo administrativo fiscal	51

2.2.3 O choque entre a garantia da duração razoável do processo administrativo fiscal com as demais garantias e princípios constitucionais	62
3 A garantia da duração razoável no processo administrativo fiscal	72
3.1 A aplicação do art. 49 da Lei n.º 9.784/99	72
3.2 O art. 24 da Lei n.º 11.547/2007	85
4 Consequências jurídicas da inobservância do prazo de duração do processo administrativo fiscal: decadência, prescrição e preempção	92
Conclusão	116
Referências	124
Apêndice	129

Introdução

O ato da imposição fiscal, ou melhor, a atribuição de um débito de natureza tributária a um determinado contribuinte, implica na possibilidade de discussão, no próprio âmbito da administração pública, sobre a validade desse débito diante do ordenamento jurídico vigente.

De fato, o contencioso administrativo fiscal consiste em uma verdadeira faculdade conferida aos contribuintes, permitindo o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa na fase de formação do crédito tributário.

Em verdade, o processo administrativo fiscal possui duas funções relevantes: (i) viabilizar a participação do contribuinte na constituição do crédito tributário, principalmente nos tributos lançados de forma direta ou de ofício; e, (ii) evitar a utilização desnecessária do Poder Judiciário para desconstituir lançamentos tributários realizados sem suporte fático ou em desacordo com a legislação, ou com a jurisprudência pátria.

Essas são algumas das diversas vantagens, tanto para a Fazenda Pública quanto para o contribuinte, decorrentes da discussão administrativa do crédito tributário.

Contudo, em que pesem os benefícios proporcionados por esse tipo de processo, a demora na prolação da decisão administrativa termina por afetar a legitimidade da formação do crédito tributário, além de configurar a ofensa aos princípios da duração razoável do processo administrativo e seus consectários, como a segurança jurídica e o princípio da eficiência da administração pública.

O objetivo deste trabalho consiste na apreciação dos limites, dos contornos e das críticas relativas à aplicação do princípio da duração razoável do processo, notadamente, do processo administrativo fiscal, uma vez que sua inobservância causa diversos prejuízos para os sujeitos que compõem a relação jurídica tributária.

A existência, por exemplo, de autos de infração lavrados contra determinado contribuinte impacta na sua regularidade fiscal, podendo trazer danos às operações e atividades cotidianas.

Sabe-se que a impugnação administrativa e os recursos dela decorrentes permitem ao contribuinte o acesso a certidão positiva com efeito de negativa, mas não apagam, em hipótese nenhuma, a existência e o registro do auto de infração. Pelo contrário, a certidão, como o nome indica, é positiva, ou seja, atesta a existência de um débito, mas com a exigibilidade suspensa.

Assim, esse auto de infração impactará, certamente, no preço de venda da empresa, na negociação da venda de bens pertencentes ao contribuinte, trazendo sempre danos a este. Adicione-se ainda aos possíveis impactos financeiros citados, que o prolongamento do processo agrava a angústia, a expectativa e o desgaste indissociáveis ao tramite de qualquer processo.

A demora do processo prejudica, igualmente, a Fazenda Pública, pois causa atrasos no recolhimento dos tributos, além de contaminar as possíveis provas que justificam a glosa realizada pela administração pública, haja vista que o tempo apaga as marcas e a memória documental relativas ao fato tributável.

Sob outro prisma, a demora nos processos administrativos fiscais contribui para a formação de um cenário de instabilidade jurídica, prejudicando a credibilidade do sistema jurisdicional brasileiro, afugentando os capitais estrangeiros e até mesmo os nacionais.

Verifica-se assim que a questão jurídica, objeto deste trabalho, impacta no grau de confiabilidade do Brasil afetando diretamente o desenvolvimento da nação.

Seguindo a linha de pesquisa desenvolvida no curso do mestrado, a dissertação teve o objetivo de enfrentar o problema da duração razoável do processo administrativo fiscal, tendo em vista os novos moldes jurídicos da empresa, sujeita a níveis mais intensos de intervenção estatal de fiscalização, buscando analisar a responsabilidade do Estado decorrente da demora na análise final do produto dessa intervenção.

Por essas razões, torna-se imperioso o estudo do princípio da duração razoável do processo administrativo fiscal, o que será realizado por meio do exame dos tratados internacionais e da legislação nacional que aborda o princípio em voga, bem como pela análise das decisões proferidas pelo Tribunal Europeu de Direitos Humanos, pelo Tribunal Interamericano de Direitos Humanos, pelos tribunais pátrios, através dos

relatórios de gestão elaborados pelo Conselho de Contribuintes e pela literatura tributária especializada.

No primeiro capítulo será apresentada a origem histórica do princípio da duração razoável do processo, desde Roma Antiga até os dias atuais. Demonstrar-se-á a adoção desse preceito nos diversos tratados internacionais e a evolução do seu conteúdo, e da sua abrangência. Ainda no primeiro capítulo será analisado o papel dos tribunais internacionais, assim como as decisões por eles proferidas, visando garantir a celeridade processual. Nesse particular, serão levantados os critérios que permitem a identificação dos limites e do alcance do instituto em exame, uma vez que os tratados não apontam uma data, um prazo exato para o término dos processos.

Assim, serão verificados os parâmetros que determinam o início e o final do processo e, principalmente, quando será considerada irrazoável a demora entre esses dois momentos. As consequências jurídicas, ou seja, os efeitos do descumprimento desses tratados no entendimento desses tribunais também merecerão especial análise.

No segundo capítulo será apresentado o tratamento constitucional do princípio da duração razoável do processo, antes e depois da promulgação da Emenda n.º 45/2004, que, por sua vez, positivou o referido princípio na Constituição Federal.

Pretende-se demonstrar os dados disponibilizados nos relatórios de gestão do Conselho de Contribuintes, atualmente conhecido como Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com o intuito de investigar as razões que acarretam a demora processual e o impacto das medidas implementadas pelos órgãos jurisdicionais objetivando diminuir essa demora, notadamente no que se refere ao número de processos que são levados a apreciação desses conselhos, o estoque existente de processos, o número de sessões realizadas e o tempo de duração dos julgamentos.

Será analisada, ainda no segundo capítulo, a natureza jurídica do direito à duração razoável do processo e enfrentada a contraposição entre este direito e as demais garantias processuais, como a ampla defesa, o contraditório, a publicidade e a motivação. Em seguida, no capítulo terceiro, realizar-se-á a análise da garantia à duração razoável do processo no plano infraconstitucional.

Para tanto, serão trazidas à colação e sopesadas as normas que disciplinam o processo administrativo federal, especialmente o art. 49 da Lei n.º 9.430/99 e legislação relativa ao processo administrativo fiscal federal.

Ainda no que se refere à legislação infraconstitucional, merece relevo a recente introdução em nosso ordenamento jurídico do art. 24 da Lei n.º 11.457/07.

Com feito, o art. 24 da lei em comento impõe que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias, ou seja, no prazo máximo de quase um ano contado da data do protocolo da petição, defesa ou recurso administrativo apresentado pelo contribuinte. Assim, deve-se examinar o alcance dessa norma diante dos contextos internacional e constitucional que cercam o tema em análise.

Por fim, no quarto capítulo, será realizado o cotejo da garantia à duração razoável do processo e os institutos da decadência, prescrição e preempção, ou seja, será demonstrada a possível aplicação desses institutos para fins de conferir efetividade à garantia da duração razoável do processo.

Em suma, este trabalho tem como objetivo relançar luzes sobre a discussão acerca da duração razoável do processo, principalmente em razão das novas diretrizes legais e jurisprudenciais aliadas ao novo paradigma constitucional que consagrou definitivamente o direito à duração razoável do processo e o princípio da celeridade processual, restando evidenciada a necessidade de repensar a aplicação dos institutos da decadência e da preempção para aplicá-los como verdadeiros instrumentos de efetivação da garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes.

1 O surgimento da garantia à duração razoável do processo e sua evolução conceitual

1.1 A origem histórica da duração razoável do processo

A duração razoável do processo, ou seja, o direito de ser julgado em um espaço tolerável de tempo, é uma antiga preocupação da humanidade. Essa preocupação é uma decorrência da própria criação do direito, pois, com a retirada da autotutela dos indivíduos, tornou-se relevante a existência de um processo que instrumentalizasse o exercício da jurisdição, sendo necessária, por conseguinte, a delimitação temporal para sua concretização.¹

Contudo, a consagração e a importância do princípio da duração razoável do processo, nos moldes que conhecemos nos dias de hoje, são produtos do direito internacional público surgido, principalmente, após a Segunda Guerra Mundial, conforme assevera Daniel Pastor.²

Constata-se, assim, que a garantia judicial à duração razoável do processo, sem dilações indevidas ou injustificadas, passou a ser reconhecida como um direito fundamental somente após a Segunda Guerra Mundial, produto do fortalecimento do Estado de direito, visando afastar o ressurgimento de regimes totalitários, juntamente com outros princípios e garantias fundamentais.

Em verdade, conforme ressalta o eminente professor Alberto Nogueira, importantes eventos históricos, notadamente “as revoluções burguesas”, surgem no cenário mundial auxiliando a formação do Estado Democrático de Direito, marcando a

¹ A visão do processo como instrumento é ressaltada por Francisco Dantas: “Examinando os dois outros institutos fundamentais da trilogia processual – a jurisdição e a ação – é chagado o momento de proceder à análise do processo. Ele constitui o traço de união entre os dois institutos. É a fagulha que liga, relaciona, entrelaça a jurisdição e a ação. A jurisdição é vista como um poder, uma função. O processo é visto tanto como a atividade desenvolvida para o exercício da jurisdição quanto a provocação dela – através da ação – para a prestação jurisdicional, que lhe constitui o objeto final. Sem processo, pois, a jurisdição não funciona. A ação não atua” (DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. *Jurisdição, ação [defesa] e processo*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 137).

² PASTOR, Daniel R. *El plazo razonable en el proceso del estado de derecho: una investigación del problema de la excesiva duración del proceso penal y sus posibles soluciones*. Buenos Aires: AD-HOC, 2002, p. 100.

passagem do modelo de direito estatal absoluto até se chegar à fórmula mais avançada do Estado Democrático de Direito.³

Assim, a despeito de a Segunda Guerra Mundial marcar historicamente o fortalecimento do princípio em exame, há diversas passagens que antecedem tal marco histórico e que demonstram claramente a legítima preocupação com o tempo de duração do processo.

O primeiro registro relevante sobre o tema em análise aparece na compilação de Justiniano, de 530,⁴ com a expressa fixação de prazos para a duração do processo penal. Inicialmente, o prazo era de dois anos, passando para um ano à época de Constantino.⁵

Outra importante referência relativa à duração do processo foi inserida na *Magna Charta Libertatum*, de 1215, que expressamente declarava que não seria vendido, recusado, nem protelado o direito de qualquer pessoa obter a justiça.⁶ No mesmo século, Alfonso X de Leão e Castela, o sábio, fixou – assim como os romanos fizeram – o prazo de dois anos para a duração do processo penal.⁷

Na esteira da evolução legislativa supracitada e inspirada nas ideias do iluminismo, surge a Declaração de Direitos de Virgínia, datada de 1776, fazendo expressa menção a um juízo rápido, sem, no entanto, fixar qualquer prazo que delimitasse o seu alcance.⁸

³ NOGUEIRA, Alberto. *Direito constitucional das liberdades públicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 107.

⁴ “A fixação de um prazo, segundo os escritos da época, se justifica para que os litígios não se tornem intermináveis e para que não se exceda a duração de vida do homem” (PASTOR, Daniel R., op. cit., p. 100 [tradução livre]).

⁵ PASTOR, Daniel R., op. cit., p. 101.

⁶ NOGUEIRA, Alberto, op. cit., p. 139.

⁷ PASTOR, Daniel R., op. cit., p. 100.

⁸ “Segundo consta na Secção VIII: Em todos os processos capitais ou criminaes o acusado tem o direito de conhecer a causa e a natureza da acusação, de ser acareado com os acusadores e as testemunhas, de citar testemunhas de defesa e de obter um pronto julgamento por um júri imparcial de doze homens da vizinhança, não podendo ser declarado culpado sem o consentimento unânime destes; e não pode ser privado da liberdade, a não ser em virtude da lei do país ou por julgamento dos seus pares” (NOGUEIRA, Alberto, op. cit., p. 115).

Em seguida, mais precisamente em 1789,⁹ a sexta emenda à Constituição americana passa a contemplar expressamente o direito a um julgamento rápido, nos seguintes termos:

Em todos os processos criminais o argüido terá direito a julgamento pronto e público por um júri imparcial do estado e distrito onde o crime tiver sido cometido, devendo o distrito estar previamente determinado por lei. Terá também direito a ser informado da natureza e da causa da acusação, a obter por meios legais testemunhas em seu favor e a ter assistência de um advogado na sua defesa.¹⁰

Infelizmente, a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 10 de dezembro de 1948, não contemplou o direito à duração razoável do processo, papel que foi cumprido, no mesmo ano, pela Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem através do seguinte preceito:

Toda pessoa pode recorrer aos tribunais para fazer respeitar os seus direitos. Deve poder contar, outrossim, com o processo simples e breve, mediante o qual a justiça a proteja contra atos de autoridade que violem, em seu prejuízo, qualquer dos direitos fundamentais consagrados constitucionalmente.¹¹

No outro continente surge a Convenção Europeia para Proteção dos Direitos Humanos e das Liberdades Fundamentais de Roma, datada de 1950, que juntamente com a Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem desponta com extrema importância no estudo do tema proposto, pois aproxima o princípio da duração razoável aos padrões modernos. Eis o conteúdo do art. 6.1:

⁹ De acordo com Susan Herman, a consagração desse princípio na ordem constitucional americana registra, de 1789 até meados do século XX, apenas um caso sobre a duração razoável do processo: “*Until the middle of the twentieth century, the Supreme Court had heard only one speedy Trial case. State courts interpreting their own constitutional and statutory provisions, and some lower federal courts anticipated many of the issues the Supreme Court would eventually address, although not always with the same results*” (HERMAN, Susan N. *The right to a speedy trial: a reference guide to the United States Constitution*. London: Praeger, 2006, p. 169).

¹⁰ NOGUEIRA, Alberto, op. cit., p. 120.

¹¹ *Ibid.*, p. 175.

Toda pessoa tem direito a que a sua causa seja julgada equitativa e publicamente num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, que decidirá quer sobre seus direitos e obrigações civis, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela. (...).¹²

Em seguida, o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos de 1966 reforça o papel dos tratados internacionais no campo dos direitos processuais fundamentais, consignando expressamente a necessidade da duração razoável do processo em mais de uma passagem.¹³

Deve ser acrescentado às Convenções até então existentes sobre os direitos do homem o surgimento da Convenção Americana de Direitos Humanos, conhecida como Pacto de San José da Costa Rica, datado de 1968, com vigência a partir de 1978, firmada com o propósito de consolidar no continente americano o quadro das instituições democráticas, o regime de liberdade pessoal e de justiça social e reafirmando, nos padrões europeus, a necessidade de um processo célere.

Essa convenção pugna em seu art. 8.1:

(...) toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido com anterioridade pela lei, em qualquer acusação penal formulada contra ela.¹⁴

No mesmo sentido foi firmada a Convenção sobre os Direitos das Crianças, de 1989, completando o arcabouço jurídico internacional apresentado. Com efeito, a existência de inúmeras convenções internacionais versando sobre o tema não somente garante aos indivíduos, por si só, sua efetividade, como também serve de inspiração para a elaboração de dezenas de constituições,¹⁵ inclusive a brasileira, sendo de imperiosa observância pelos Estados signatários.

¹² NOGUEIRA, Alberto, op. cit., p. 184.

¹³ Ibid., p. 186 (arts. 9.3 e 14.3).

¹⁴ Ibid., p. 184.

¹⁵ Constituição do Canadá (art. 11.b); Constituição do México (art. 20, VIII); Constituição do Japão (art. 37); Constituição de Portugal (art. 32.2); Constituição da Espanha (art. 24.2).

1.2 A interpretação dos tribunais internacionais e a efetividade da garantia à duração razoável do processo

1.2.1 O papel dos tribunais internacionais

Em razão da inquestionável e vasta proteção em âmbito internacional ao princípio da duração razoável do processo e, por outro lado, o desrespeito ao referido princípio por grande parte dos países signatários das convenções anteriormente citadas que o consagraram, tornou-se relevante o pronunciamento dos tribunais internacionais visando salvaguardar os direitos dos jurisdicionados, sob pena de um princípio erigido à categoria de direito fundamental perder sua efetividade.

Em verdade, os tribunais internacionais tornaram-se um pressuposto do direito internacional, representando a estrutura mínima que garante a existência de uma comunidade internacional.

Contudo, não basta que o Tribunal Internacional simplesmente reconheça a ocorrência da lesão a um direito fundamental. É preciso que a decisão proferida por este Tribunal possa ser exercida contra o Estado condenado. No entanto, a grande crítica ao papel dos tribunais internacionais reside, justamente, na ausência de eficácia das suas decisões.

De fato, essa crítica está presente no discurso e na obra de diversos internacionalistas e representa um grande obstáculo para o efetivo exercício do papel desses tribunais.

No que se refere especificamente à proteção ao princípio da duração razoável do processo, o papel exercido pelos tribunais internacionais tem surtido alguns efeitos concretos, apesar da necessidade de avanços.

A reformulação da legislação italiana sobre o tema em estudo representa um dos efeitos concretos decorrentes da atuação dos tribunais internacionais. Isto porque o Estado italiano, após diversas condenações do Tribunal de Estrasburgo pelo descumprimento da duração razoável do processo, publicou a Lei n.º 89, de 24 de março de 2001 – denominada de Lei Pinto – que, por sua vez, criou procedimentos próprios

para o controle da duração dos processos, bem como fixou o valor da indenização devida em razão da inobservância desse prazo.

Assim, mesmo que os valores indenizatórios previstos na lei italiana e a persistência da ofensa ao princípio constitucional por este Estado ainda sejam objeto de críticas pela comunidade jurídica, evidencia-se a importância das decisões que condenaram esse Estado, pois tais decisões desencadearam uma mudança processual jamais vista na Itália.

Nesse sentido é a conclusão de Vallisney de Souza Oliveira:

É interessante a experiência desse país, que, em 1997, aderiu à Convenção Européia. Depois de ter sofrido inúmeras e consideráveis condenações na Corte de Estrasburgo pelo descumprimento do art. 6.º da Convenção, o Estado italiano promulgou a Lei n. 89, de 24 de março de 2001 – a denominada Lei Pinto –, a qual criou um procedimento próprio para os pedidos de indenizações perante os tribunais domésticos (Corte de Apelo e Corte Constitucional). Isso causou a diminuição ou o total desaparecimento das demandas da Corte Internacional de Direitos Humanos, mas não resolveu o problema da exagerada demora dos processos na Itália.¹⁶

Outra questão que merece reflexão e que afeta diretamente a atuação dos tribunais internacionais é a falta de conscientização dos indivíduos sobre o acesso e a competência desses tribunais – como ressalta Jorge de Jesus Ferreira Alves – em relação aos cidadãos portugueses, o que se aplica, certamente, aos cidadãos brasileiros:

A Convenção Européia dos Direitos do Homem está pouco divulgada em Portugal, o mesmo acontecendo aos seus Protocolos adicionais. Não é estudada nas Faculdades de Direito, não é invocada pelos advogados nos tribunais senão muito raramente, e quase sempre de forma conclusiva, não é aplicada e é ignorada pelos juízes quando é invocada nos articulados e nas alegações das partes, mesmo quando estas invocam a respectiva aplicabilidade para efeitos do artigo 35.º da Convenção. A jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos é, genericamente, desconhecida ou ignorada. Por fim, pouco ou nada é publicado sobre o tema.¹⁷

¹⁶ OLIVEIRA, Vallisney de Souza. O direito à razoável duração do processo após a Emenda Constitucional n. 45/2004. In: OLIVEIRA, Vallisney de Souza (Coord.). *Constituição e processo civil*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 6.

¹⁷ ALVES, Jorge de Jesus Ferreira. *Morosidade da Justiça: como podem ser indemnizados os injustiçados por causa da lentidão dos tribunais à luz da Convenção Européia dos Direitos do Homem e da Legislação Nacional*. Porto: Legis Editora, 2006, p. 11.

O desconhecimento dos indivíduos acerca dos direitos fundamentais em pleno século XXI é um fato deveras assustador, tendo em vista o franco acesso às informações na era da internet.

É estarrecedora a constatação que a importância dos direitos humanos e sua conseqüente concretização, mesmo representando a gênese do direito do terceiro milênio, encontra resistência, quase que intransponível, diante da tradição burocrática do direito processual e da ineficiência do Estado, atrelados, bem se diga, ao conformismo daqueles que são prejudicados e se calam diante da negativa do Estado ao cumprimento de direitos tão basilares e essenciais, seja por ignorância desses indivíduos, seja pela acomodação com situação jurídica atual.

A verdade é que mesmo aqueles poucos que vão às cortes internacionais para fazer valer seus direitos fundamentais têm colaborado enormemente para dar início a nova rede de proteção aos direitos humanos, pois, permitiram a retirada do monopólio judicial dos Estados, demonstrando que a proteção aos direitos fundamentais não se restringe aos limites geográficos dos países que compõem o globo terrestre, com as influências políticas e financeiras que podem levar os tribunais internos a negar direitos básicos do cidadão.

A necessidade de se observar essa nova dimensão do direito está consignada na obra de Alberto Nogueira:

A “*aequitas*”, o “legalismo” e o “positivismo legal” constituem-se acervo importante para a técnica de aplicar o Direito e realizar a Justiça. Mas devem ser considerados em novo contexto, de tal modo que sirvam de instrumento para a concretização dos direitos e garantias fundamentais, veiculando-se o juiz não mais a um positivismo jurídico, mas a uma legitimidade supralegal da ordem jurídica.¹⁸

Percebe-se então que inobservância dos direitos fundamentais, pelo Tribunal Nacional, deve ser fortemente repelida pelos tribunais internacionais, os quais cumprirão o papel não somente de punir o Estado infrator, como de identificar o real alcance do princípio em análise, como será visto a seguir.

¹⁸ NOGUEIRA, Alberto. *O devido processo legal tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 173.

1.2.2 Determinação do momento em que se configura a ofensa à garantia processual

A grande dificuldade a ser enfrentada no estudo da aplicação do princípio da duração razoável do processo reside na exata determinação do momento em que a existência do processo, por si só, ultrapassa os limites da razoabilidade e, conseqüentemente, atenta contra o direito individual de se obter a tutela jurisdicional em um prazo tolerável. As convenções internacionais não fixaram qualquer prazo para a duração do processo. Portanto, trata-se do que se intitula de conceito jurídico indeterminado.

Essa indeterminação apriorística deve ser preenchida de conteúdo específico e palpável pelo intérprete, sob pena de tornar letra morta todos os conceitos indeterminados existentes no ordenamento.

A efetividade dos conceitos jurídicos indeterminados é defendida por Ricardo Lodi Ribeiro. Vejamos:

Em relação aos conceitos indeterminados, a lei se reporta a uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado, uma vez que este não comporta uma quantificação ou determinação rigorosa. Porém, tal norma se refere a um contexto de realidade que será precisado no momento de sua aplicação a partir de conceitos de experiência ou de valor contidos em seu próprio texto. Tais conceitos se vinculam a pressupostos concretos e não a definições vagas, imprecisas ou contraditórias, demandando durante a sua aplicação um processo de preenchimento semântico, ou seja, de densificação, por meio de uma valoração.

Nesses conceitos, a lei não abre espaço para uma escolha subjetiva do aplicador, muito embora careçam eles sempre de um preenchimento valorativo. Isso não significa que essa valoração resultará em uma escolha entre mais de uma situação possível, pois a indeterminação do enunciado não leva à indeterminação na aplicação destes, que só autorizam uma unidade de solução justa em cada caso, extraída por uma atividade de cognição objetiva, e não de volição. Não que só exista uma conduta capaz de merecer, entre todas as possibilidades, a qualificação apontada pelo conceito, mas que, em determinado caso concreto, o aplicador adote um juízo disjuntivo de apreciação, já que o objeto de sua apreciação não pode ser duas coisas antagônicas ao mesmo tempo: ou o sujeito está de boa-fé ou não está.¹⁹

¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 144-145.

Impende salientar que este estudo não pretende apresentar uma solução definitiva para o tema, fixando de forma imutável o conteúdo do princípio da duração razoável do processo.

Esta dissertação propõe discutir as possíveis soluções e caminhos para se dar efetividade ao princípio em exame, especificamente no que se refere ao processo de cobrança, restituição e compensação de tributos, ou seja, no processo administrativo fiscal.

Deve-se ter presente que a problemática ligada à definição do tempo de duração razoável do processo perpassa todos os ramos do direito. Assim, a análise da literatura jurídica e da jurisprudência sobre o tema referente às outras áreas do direito servirá de base para a constituição de uma teoria aplicável ao direito processual tributário.

O tema tem correlação, ainda, com outras ciências, como, por exemplo, a filosofia, pois a discussão sobre a determinação do próprio conceito de tempo ultrapassa a ciência jurídica, vindo a desaguar até mesmo na metafísica.

As discussões travadas na filosofia não serão objeto de aprofundamento neste trabalho, uma vez que fogem a temática direta da dissertação, mas, sem dúvida, tais discussões demonstram que até os pressupostos intrínsecos ao tema são passíveis de intensos debates.²⁰

De qualquer forma, tratando este trabalho sobre a investigação da duração razoável do processo, é preciso alertar (e brevemente expor) que a natureza e o conceito do “tempo” são objetos de análise pelos filósofos, que questionam até mesmo sua existência, assim como os critérios e os parâmetros utilizados pelo homem moderno para sua mensuração, desde Aristóteles até os dias atuais.²¹

²⁰ “Quando penso no tempo, entre os vários tempos, entre todos os tempos, só um tempo é possível: aquele entre o começo e o fim, entre o nascimento e a morte, que se reveste de múltiplos tempos, que, como um templo, acolhe a vida. E é a partir desse tempo de acolhimento da vida que se desenha a possibilidade de compreensão da própria vida, que é, antes de tudo, tempo” (DOCTORS, Marcio [Org.]. *Tempo dos tempos*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2003, p. 7).

²¹ “Desde que Aristóteles disse que o tempo é o número do movimento segundo o antes e o depois, ou seja, segundo a relação de causalidade, só tivemos uma compreensão do tempo: o passado antecede o presente, e o presente, como passado do futuro, antecede o futuro, que é o novo presente, e assim sucessivamente, num encadeamento lógico de causa e efeito na ordem do antecedente e conseqüente, ou seja, na ordem do tempo. E isso é uma tautologia, uma repetição. É dizer que o tempo é o tempo é o tempo, e nada mais. O que terá acontecido àquela variedade de compreensões que tinham os gregos do

Entre as discussões filosóficas mais citadas na Europa sobre a concepção do tempo, destacam-se a visão de Aristóteles, Santo Agostinho e Kant.

Para Aristóteles, o tempo compreende o cômputo entre o antes e o depois. Em outras palavras, o tempo não está diretamente relacionado com o conceito de mundo, mas tão somente com o de movimento e o de número.²²

Seguindo a mesma linha, Santo Agostinho desconhecia a existência de um tempo objetivo. Sua referência é sempre o tempo presente, que existe em nossas mentes e que nos reporta a algo que aconteceu – passado, cuja referência é o presente, ou o que irá acontecer – futuro.

Em outras palavras, o tempo existe em nossa consciência, que realiza a tripartição do tempo: passado, presente e futuro. Eis as palavras de Santo Agostinho:

Pode-se dizer, assim, que meço o tempo em minha própria mente. Não devo permitir à minha mente em insistir que o tempo é algo objetivo. Não devo permitir que meus preconceitos e noções preconcebidas derrotem essa idéia. Definitivamente, meço o tempo em minha mente. Tudo aquilo que acontece deixa uma impressão em minha mente e essa impressão permanece por muito tempo após aquilo ter deixado de existir. É a impressão que eu meço porque ela ainda está presente, e não a coisa em si, que causa a impressão e depois desaparece no passado. Quando eu meço o tempo, é a impressão que eu meço. O tempo é isso – do contrário, não tenho como medi-lo.²³

Para complementar a discussão, faz-se oportuno o registro das seguintes palavras do citado filósofo:

Não houve tempo algum em que não fizésseis alguma coisa, pois fazeis o próprio tempo.

Nenhum tempo vos é coeterno, porque vós permanecéis imutáveis, e se os tempos assim permanecessem, já não seriam tempos. Que é, pois, o tempo? Quem poderá explicá-lo claro e brevemente? Quem poderá apreendê-lo, mesmo só como pensamento, para depois nos traduzir por palavras seu conceito? E que assunto mais familiar e mais freqüente nas nossas conversas

que nós hoje, pobrememente, usando uma palavra só chamamos de tempo?" (DOCTORS, Marcio, op. cit., p. 26-27).

²² MORAES, João Quartim de. Os sentidos do tempo em Aristóteles. [S.l.] *Kriterion*, 2003, v. 44, n. 107, p. 148.

²³ STRARHERN, Paul. *Santo Agostinho (354-430) em 90 minutos*. Trad. Maria Helena Geordane. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 57-58.

do que tempo? Quando dele falamos, compreendemos o que dizemos. Compreendemos também o que nos dizem quando dele nos falam. O que é, por conseguinte, o tempo? Se ninguém me perguntar, eu sei; se quiser explicá-lo a quem me fizer a pergunta, já não sei. Porém, atrevo-me a declarar, sem receio de contestação, que, se nada sobrevivesse, não haveria tempo futuro, e se agora nada houvesse, não existiria o tempo presente.

De que modo existem aqueles dois tempos – o passado e o futuro – se o passado já não existe e o futuro ainda não veio? Quanto ao presente, se fosse sempre presente e não passasse para o pretérito, como poderíamos afirmar que ele existe, se a causa da sua existência é a mesma pela qual deixará de existir? Para que digamos que o tempo verdadeiro raramente só existe porque tende a não ser?²⁴

A visão de Kant sobre o tempo é igualmente abordada no campo do subjetivismo. Para ele, o tempo tem realidade apriorística, mas não absoluta. O tempo é um meio para periodização e para ordenação linear da relação entre distintos acontecimentos.

Essas discussões filosóficas nos permitem demonstrar a dificuldade de definir o conteúdo da duração razoável do processo, eis que um dos elementos, qual seja, a duração – intimamente ligada ao conceito de tempo – ainda é um mistério para a humanidade.²⁵

Todavia, a história tratou de simplificar a noção de tempo, atrelando nossa percepção a eventos naturais, como a rotação da Terra em torno de si mesma para fins de determinação dos dias, a rotação da Terra em torno do sol para determinar a passagem dos anos.

²⁴ STRARHERN, Paul, op. cit., p. 49-50.

²⁵ “Por isso talvez fosse preciso começar também aqui pelo que há de mais simples e imediato no pensamento, mesmo sabendo que, quando se trata de Bergson, o simples e o imediato logo se revelam como aquilo precisamente que há de mais embaraçoso e de difícil acesso. O conceito de *duração*, por exemplo, a partir do qual podemos falar da constituição de uma metafísica do tempo é, por um lado, o imediatamente dado à intuição; e, por outro lado, a mais alta conquista do pensamento. (...) Ora, o misto espaço-temporal é somente uma parte da experiência. A experiência integral deve incluir a duração, a coexistência na duração. A duração, segundo Bergson, é aquilo que há de mais íntimo em cada coisa, porque as coisas e os seres não são senão duração. É preciso conceber a coexistência das diferentes durações no mundo, e o mundo, para Bergson, se resume nisso: a coexistência das diferentes durações” (DOCTORS, Marcio, op. cit., p. 130 e 140).

No avançar da civilização (e para homogeneizar e permitir um maior controle sobre o tempo) foi criado pelo homem o relógio, com o objetivo de metrificar esse tempo.²⁶

Portanto, a duração razoável do processo deverá seguir os padrões modernos de contagem do tempo, com a utilização dos instrumentos disponíveis, a despeito da existência de discussões sobre sua existência e validade.

Nesse cenário surge a seguinte questão: quantas décadas, anos, dias ou horas serão necessários para que reste configurada a ofensa ao princípio da duração razoável do processo?

Analisando as decisões proferidas pelos diversos tribunais internacionais não identificamos qualquer decisão que apontasse, mesmo que no caso concreto, a data exata ou aproximada na qual o processo tornou-se mais extenso do que o razoável.

Os tribunais, nas hipóteses em que ocorreram as condenações, afirmam a existência da violação ao direito à duração razoável ao processo sem, no entanto, definir o marco inicial da lesão. Em outras palavras, a análise feita pelos tribunais para condenar os Estados levou em consideração o início do processo até o momento do julgamento pelo Tribunal Internacional, sem determinar em que data o direito fundamental foi afetado.

A indicação objetiva nos julgados da data do início da lesão, mesmo que essa data fosse indicada em caráter aproximado, permitiria a real integração da norma que, como dito, é um conceito jurídico indeterminado.

Apesar de irrelevante para o indivíduo lesado saber a data exata em que a demora se torna ofensiva,²⁷ pois a duração do processo além do prazo razoável – seja

²⁶ “Para nós, que vivemos cercados de relógios, o tempo metrificado – o conceito de uma sucessão de duração unitária, mensurável e independente que pode ser acompanhada por meio das pequenas algemas presas a nossos pulsos – parece completamente natural. Esse tempo métrico encontra-se de tal modo embebido em nossas mentalidades, parece-nos uma entidade tão básica, tão fundamental, que podemos até acreditar não haver muito que se possa dizer sobre ele, exceto as trivialidades mais comezinhas. É com surpresa que nos damos conta que a história demonstra ser esta uma invenção a que nos habituamos. De fato, é uma noção revolucionária em sua origem, posteriormente refinada por avanços técnicos e cada vez mais sofisticada conceitualmente. Ela tornou-se uma das pedras angulares da recente civilização ocidental, pois sem o tempo métrico, a ciência, a tecnologia e a indústria – a sociedade contemporânea, em suma – poderiam nunca ter existido; de tanto generalizar-se, o tempo acabou por adquirir ‘invisibilidade’ do que é absolutamente comum” (DOCTORS, Marcio, op. cit., p. 48-49).

por um dia, seja por uma década – é suficiente para configurar a lesão ao direito fundamental, a indicação da data do malferimento ao princípio em análise, certamente, teria caráter pedagógico para os demais julgadores.

Outra controvérsia que se apresentada no estudo da duração razoável do processo consiste na determinação do período a ser levado em consideração para fins da contagem da duração do processo (marco inicial e final da contagem do prazo), ou seja, discute-se o momento que se inicia o processo, bem como a determinação do seu término.

Se analisarmos o processo penal, por exemplo, precisaremos determinar se a instauração do inquérito integra a contagem do prazo razoável de duração ou se o momento inicial da contagem do prazo de duração do processo penal será determinado a partir do oferecimento da denúncia diante do Poder Judiciário.

Por certo que, se o inquérito extrapolar o prazo razoável haverá, sem dúvida, o malferimento ao princípio em exame, mas caso o inquérito tenha durado um prazo moderado, porém a sua duração somada à duração do processo judicial ultrapassar um período não excessivo? Nesse caso, devem ser analisadas as fases do inquérito e do processo judicial separadamente?

O Tribunal Europeu de Direitos Humanos – TEDH, em diversas decisões em que analisava a duração razoável do processo em casos de natureza penal, determinou que o tempo a ser considerado para a realização dessa análise deve ser contado a partir da data em que o indivíduo tomou conhecimento da acusação que lhe é imputada, conforme a decisão abaixo objeto de livre tradução:

A data inicial do processo começa em 29 de março de 1994 para o primeiro autor e em 7 de abril de 1994 para o segundo autor, datas em que os acusados foram informados das acusações levantadas contra eles. Os processos terminam em 14 de junho de 1998, quando a Corte Distrital de Avellino proferiu sua decisão final sobre o caso.²⁸

²⁷ Entendemos que o tempo é relevante, até mesmo, para a fixação da indenização, quanto maior o tempo da lesão maior deverá ser a indenização.

²⁸ Caso *Pisaniello and 3 others versus Italy*. Application n. 45290/99. Disponível em: <<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=45290&sessionid=32392584&skin=hudoc-en>>. Acesso em: 13 jan. 2009. “(...) 20. The proceedings at issue began on 29 March 1994 for the second applicant and on 7 April 1994 for the other applicants, dates on which the

Em sentido oposto, especificamente na matéria de ressarcimento e danos, quando do julgamento do caso *Christensen versus Dinamarca*, o TEDH entendeu que a análise da duração razoável do processo relativa à indenização por erro médico deveria se iniciar a partir da data do ajuizamento da ação perante a Corte, pois a discussão antecedente travada administrativamente não pode ser requisito legal para o acesso à justiça.²⁹

Em outras decisões, o TEDH considerou o tempo total da disputa sobre o bem jurídico, ou seja, o tempo compreendido desde a fase administrativa até a decisão judicial.³⁰

Apesar de ser recorrente a discussão relativa ao ato que marca o início do processo e, por via de regra, ser estabelecido tal marco o momento em que há o conhecimento do litígio entre as partes, há menos controvérsias no que se refere ao

accused were informed of the charges brought against them. They ended on 14 June 1998, when the Avellino District Court's judgment became final." No mesmo sentido, *Application n. 41893/98 e Application n. 41513/98*.

²⁹ Caso *Christensen versus Dinmark*. *Application n. 247/07*, 22 January 2009. Disponível em: <<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=247&sessionid=32392584&skin=hudoc-en>>. Acesso em: 13 jan. 2009. "(...) 77. *The Court points out its case-law according to which the proceedings before an administrative body are to be included when calculating the length of the civil proceedings for the purposes of Article 6 if, under the national legislation, an applicant has to exhaust a preliminary administrative procedure before having recourse to a court. In such cases, the relevant period starts running as soon as a 'dispute' arises (see, among other authorities, König v. Germany, judgment of 28 June 1978, Series A n. 27, p. 33-34, §98; Janssen v. Germany, n. 23959/94, §40, 20 December 2001; Gavrielides v. Cyprus, n. 15940/02, §38, 1 June 2006; Hellborg v. Sweden, n. 47473/99, §59, 28 February 2006; Nowicky v. Austria, n. 34983/02, §47, 24 February 2005; and Morscher v. Austria, n. 54039/00, §38, 5 February 2004).* 78. *In the present case, under Danish law before the entry into force of the Act on Patient Insurance on 1 July 1992, patients who had suffered physical injury in connection with the examination, treatment or similar act carried out in public hospitals and hospitals operated by agreement with the State, could bring their compensation claims directly before the courts. There was no requirement that the National Patients' Complaints Board had also made a decision on the case. Hence the Court must conclude that the applicant had direct recourse to the courts with regard to her compensation claim related to her alleged injury, incurred in May 1992*".

³⁰ Caso *Wiesinger versus Austria*. *Application n. 11796/85*, 30 October 1991. Disponível em: <<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=11796&sessionid=32392584&skin=hudoc-en>>. Acesso em: 13 jan. 2009. "(...) 'The applicants' request of 10 August 1982 was rejected by the Administrative Court on 19 November 1985 because the definitive allocation of the land had not yet been decided (see paragraph 20 above). The object of the second set of proceedings instituted by the applicants was precisely to secure the prompt adoption of the final consolidation plan (see paragraph 21 above). Again, their objections and appeals subsequent to publication of the plan on 16 July 1986 were likewise directed at the determination of the compensation issue (see paragraphs 24-28 above). In these circumstances, the consolidation proceedings in question have to be considered as a whole. They have not yet given rise to a decision which disposes of the 'dispute' (see, inter alia, the above-mentioned *Erkner and Hofauer* judgment, p. 62, para. 65), since the applicants' appeal to the Constitutional Court is still pending (see paragraph 28 above). 53. *The proceedings have thus lasted, until now, more than nine years (10 August 1982–24 September 1991).*"

momento que se considera encerrado o processo. No início dos debates sobre o tempo a ser levado em consideração para a análise da duração razoável do processo chegou-se a cogitar como marco final desse processo a decisão de cada uma das instâncias. Contudo, o entendimento que prevalece hoje do TEDH é que a decisão final, não passível de recursos, é a que determina o termo final do processo.

Em todos os casos analisados pelo TEDH há sempre a expressa menção ao tempo que o tribunal levou em consideração para aplicar – ou não – a sanção ao Estado acusado.

Especificamente na seara do direito administrativo tributário, o TEDH considerou que a análise deve começar a partir da data que o contribuinte tomou ciência da possível imputação, pelo Estado acusado, do não recolhimento do tributo, senão vejamos:

O período a ser levado em consideração para fins de aplicação do artigo 6.º, parágrafo primeiro da Convenção, deve ser determinado automaticamente. Começa quando acusações formais são realizadas contra a pessoa ou quando essa pessoa tenha de outra forma sido substancialmente afetada pelas ações tomadas pelas autoridades como resultado de uma suspeita contra ela (...)

O tribunal considera que o autor foi substancialmente afetado pelo processo no presente caso em 1.º de dezembro de 1995, quando a autoridade fiscal elaborou um relatório de auditoria contendo o lançamento suplementar do tributo, que incluiu a multa. O relatório foi imediatamente levado ao conhecimento do autor. Dessa forma, para a aplicação do artigo 6.º, parágrafo primeiro, o período a ser levado em consideração começa em 1.º de dezembro de 1995. O período relevante ainda não termina enquanto os processos sobre os tributos e as multas ainda estiverem pendentes perante a Corte de Recursos Administrativos. Nesta data, o processo dura quase seis anos e oito meses.³¹

³¹ Caso *Janosevic versus Sweden*. Application n. 34619/97, 23 July 2002. Disponível em: <<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?action=html&documentId=698505&portal=hbkm&source=externalbydocnumber&table=F69A27FD8FB86142BF01C1166DEA398649>>. Acesso em: 23 set. 2009. “The period to be taken into consideration under Article 6 §1 of the Convention must be determined autonomously. It begins at the time when formal charges are brought against a person or when that person has otherwise been substantially affected by actions taken by the authorities as a result of a suspicion against him (see, among other authorities, *Eckle v. Germany*, judgment of 15 July 1982, Series A n. 51, p. 33, §73). 92. The Court considers that the applicant was substantially affected by the proceedings in the present case when on 1 December 1995 the Tax Authority drafted an audit report containing a supplementary tax assessment, which included tax surcharges. The report was immediately communicated to the applicant. Thus, for the purposes of Article 6 §1, the period to be taken into consideration began on 1 December 1995. The relevant period has not yet ended as the court proceedings on taxes and tax surcharges are still pending, currently before the Administrative Court of Appeal. To date, the proceedings have lasted almost six years and eight months.”

Percebe-se que o critério utilizado pelo TEDH permite a contagem do prazo até mesmo antes da notificação do auto de infração, pois, segundo o tribunal, o prazo se inicia no momento em que o contribuinte foi afetado substancialmente pela existência das imputações realizadas pelo Estado, o que em regra ocorre, na seara tributária, a partir do primeiro ato de fiscalização.

Imagine-se, por exemplo, que um determinado contribuinte tenha sido fiscalizado durante dois anos por um suposto abuso de forma em uma incorporação societária com a consequente utilização do ágio para fins de diminuição do imposto de renda, ou que a fiscalização estivesse analisando uma suposta emissão de debêntures com mesma finalidade. Supondo-se que a fiscalização tenha iniciado o procedimento fiscalizatório pela instauração do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF³² dois anos antes da lavratura do auto de infração, esse prazo deverá ser computado na contagem da duração razoável do processo como um todo, pois, nesse caso, o período de fiscalização, devidamente noticiado ao contribuinte, pode afetá-lo substancialmente.

De fato, instaurada a fiscalização e requisitados os documentos ao contribuinte, cria-se a expectativa sobre o resultado da fiscalização, que não deve demorar a se concretizar sob pena de dificultar a própria apresentação das provas, bem como por gerar insegurança e incertezas aos contribuintes e seus investidores.

A demora entre a autuação e o fato supostamente tributável, sem dúvida, é prejudicial para o próprio Estado, pois quanto mais distante dos fatos, mais difícil será a constatação da real substância destes, podendo afetar a motivação do auto de infração e até da futura cobrança executiva, prejudicando assim a exata compreensão dos fatos e seus fundamentos econômicos.

Ademais, a complexidade do sistema tributário brasileiro é um fato que deve ser levado em consideração como verdadeira justificativa da presunção de danos ao contribuinte em processo de fiscalização, diante da evidente ansiedade quanto ao resultado do procedimento fiscalizador.

³² MPF é o ato administrativo o qual permite a auditores a instauração de procedimento fiscal. Tal natureza é amparada pela Portaria da RFB n. 4.066, de 2 de maio de 2007, art. 2.

Isto porque a complexidade do sistema tributário permite diversas interpretações da norma tributária e, portanto, toda fiscalização pode desaguar em uma autuação pelo simples fato de haver divergência sobre aplicação de determinada norma tributária.

Em outras palavras, a existência de uma fiscalização não afeta apenas o contribuinte sonegador, mas traz certo grau de incerteza e angústia para o bom contribuinte, pois mesmo recolhendo seus tributos regularmente poderá haver questionamentos da administração pública, pois o emaranhado de normas e as possíveis interpretações nem sempre condizem com as práticas realizadas pelos contribuintes, havendo, inclusive, divergências sobre a aplicação de diversas normas tributárias pela própria administração pública.

A complexidade da matéria tributária é ressaltada por Alberto Nogueira, que aponta a origem do problema no próprio surgimento do Código Tributário Nacional. O referido autor elucida que para burlar o processo legislativo característico dos códigos, o CTN foi aprovado como um novo “sistema tributário nacional”, tendo sido transmudado em código após alguns meses de vigência:

Outro aspecto intrigante se refere à complexidade da lei fiscal, fenômeno que cada vez mais se constata e intensifica não apenas no Brasil, mas na esmagadora maioria dos países.

(...)

Como se vê, o CTN já nasceu travestido de “sistema”, não se recomendando, em sua origem, pelos usuais padrões da ética política e legislativa.

Há, portanto, desde a origem, uma questão congênita em aberto a exigir remédio que adapte nosso Código Tributário Nacional às exigências do Estado Democrático de Direito.

Além disso, como o Código não disciplina em termos pormenorizados os tributos, estão estes submetidos a uma legislação específica, a essa altura fragmentária, ou melhor dizendo, caótica, circunstância que torna nossa problemática tributária ainda mais “sutil” que a dos franceses.³³

Por tais motivos, a fiscalização deve ser realizada de forma breve por parte da administração pública, visando causar o mínimo de transtorno para o contribuinte, ainda mais se não houver qualquer indício de sonegação.

³³ NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 18 e 21.

Tal afirmativa se extrai, inclusive, da leitura da legislação que disciplina o MPF, onde se constata que o mesmo deve durar no máximo 60 dias, admitindo-se, contudo, prorrogações.

A verdade é que as empresas, muitas vezes, são objeto de fiscalizações intermináveis. Muitas disponibilizam salas próprias para a fiscalização que por lá permanece, às vezes, por dois a três anos.

Evidente que algumas circunstâncias merecerão maior fiscalização e demandarão, por conseguinte, um tempo maior para análise da autoridade fiscal, contudo, nessas hipóteses, a prorrogação deve ser muito bem fundamentada, sob pena de configurar violação ao princípio da duração razoável do processo.

Por outro lado, na instauração do MPF ou de qualquer ato de fiscalização, não existe formalmente qualquer imputação por parte do Estado, o que só passará a existir após a lavratura do auto de infração. Por esse prisma é possível que os tribunais estabeleçam que apenas nesse momento se possa iniciar a contagem do prazo, cabendo ao contribuinte comprovar que o simples MPF caracterizou, de alguma forma, uma imputação por parte do Estado.

Assim, o tempo que deve ser levado em consideração para fins da contagem do prazo de duração razoável do processo, na linha definida pelo TEDH, se iniciará com a ciência do contribuinte da imputação do Estado, que poderá incluir o prazo de fiscalização e terminará com a decisão final do processo, no caso em análise, com a decisão administrativa irreformável.

1.2.3 Critérios determinantes para a caracterização da ofensa

Uma vez identificado o período que deve ser levado em consideração para a determinação da duração do processo, faz-se relevante discutir os critérios adotados pelos tribunais internacionais para determinar sua duração exacerbada.

A adoção de critérios genéricos, somente aferíveis no caso concreto pelos tribunais internacionais, é fortemente criticada por alguns autores que defendem a necessidade de que cada Estado legisle sobre o prazo exato de duração do processo.³⁴

Para esses autores, a inexistência de um prazo específico para a duração razoável do processo, o que nas palavras de Daniel R. Pastor equivale à teoria do “não prazo”, é atentatória aos direitos humanos, pois funciona apenas como uma pauta genérica útil para avaliar se ocorreu ou não a violação do princípio, impedindo seu controle prévio.

São, na verdade, para essa vertente de pensamento jurídico, critérios vagos e imprecisos, transmutando-se em uma carta branca para quem julga a ocorrência ou não da ofensa ao princípio em exame. Vejamos, por oportuno, o trecho da crítica de Daniel R. Pastor:

(...) Estas pautas flexíveis não brindam com precisão e nem permitem uma avaliação séria que sustente as exigências próprias do princípio do Estado de Direito como limite da legitimidade do exercício do poder penal. A jurisprudência analisada neste trabalho mostra que por trás da declaração, que a razoabilidade se estuda por meio desses critérios vagos e imprecisos, existe, em verdade, uma carta branca para quem decide sobre a ocorrência ou não do prazo de duração razoável do processo, permitindo que o julgador decida livremente sem mais ataduras que as suas predileções discricionárias. Por isso, ainda nos casos em que as preferências da jurisprudência se inclinaram para declarar a violação do prazo razoável não se estabeleceu o momento a

³⁴ A respeito do prazo de julgamento dos processos, merece destaque a pesquisa publicada pela American Bar Association, sobre o tempo tolerável dos processos nos tribunais de justiça norte-americanos que, apesar de sofrer diferenças nas distintas jurisdições dos estados americanos, serve de norte para o tribunal:

causas cíveis:

- a.1) casos cíveis em geral: 90% destes devem ser iniciados, processados e concluídos dentro de 12 meses; sendo que os 10% restantes, em circunstâncias excepcionais, dentro de 24 meses;
- a.2) casos cíveis sumários: processados perante juizados de pequenas causas (*small claims*), devendo ser finalizados em 30 dias;
- a.3) “relações domésticas”: 90% dessas pendências devem ser iniciadas e julgadas ou encerradas de outro modo no prazo de 30 dias; 98% dentro de 6 meses e 100% em um ano.

(b) causas criminais:

- b.1) crimes graves (*felony*): 90% dos respectivos processos devem ser extintos no prazo de 120 dias, a contar da data do fato; 98% em 180 dias e 100%, no máximo, em um ano;
- b.2) crimes menos graves e contravenções (*misdemeanor*): 90% dos processos devem ser concluídos em 30 dias e 100% no prazo máximo de 90 dias;
- b.3) delitos praticados por menores (*juvenile*): em caso de prisão do acusado, a solução da questão não pode ultrapassar 24 horas; caso contrário, o julgamento deve ocorrer em 30 dias (TUCCI, José Rogério Cruz e [Coord.]. *Garantias constitucionais do processo civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 249).

partir do qual o processo já finalizado havia superado sua duração máxima tolerável.³⁵

Diante da lacuna legislativa presente na maioria dos ordenamentos jurídicos e a provocação dos tribunais internacionais de direitos humanos sobre a conduta dos Estados, tais tribunais criaram alguns critérios para determinar a ocorrência, ou não, da ofensa ao princípio da duração razoável do processo.

O acontecimento mais ilustrativo sobre o tratamento desse tema na Corte Interamericana de Direitos Humanos – CIDH,³⁶ relativamente ao Estado brasileiro, é o caso Ximenes Lopes. O caso levado a essa Corte consiste na reclamação, entre outros aspectos, pela demora na entrega da tutela judicial concernente a um processo, contra uma casa de saúde, instaurado por parentes de um paciente que sofreu abusos físicos que culminaram à sua morte.

A Corte analisou o desenrolar do processo e as providências tomadas pelas partes e pela Justiça brasileira, e considerou injustificada a demora na prolação da sentença de primeira de instância, concluindo, portanto, que o Brasil descumpriu a garantia à duração razoável do processo.

A decisão cuja transcrição se torna didática, demonstra os parâmetros que devem nortear a análise do conteúdo do princípio em exame:

(...) 195. O artigo 8.1 da Convenção dispõe, como um dos elementos do devido processo, que os tribunais decidam os casos submetidos ao seu conhecimento em prazo razoável. A razoabilidade do prazo deve ser apreciada em relação com a duração total do processo penal. Em matéria penal este prazo começa quando se apresenta o primeiro ato de procedimento contra determinada pessoa como provável responsável por certo delito e termina quando se profere sentença definitiva e firme.

196. Para examinar se neste processo o prazo foi razoável, nos termos do artigo 8.1 da Convenção, a Corte levará em consideração três elementos: a) a complexidade do assunto; b) a atividade processual do interessado; e, c) a conduta das autoridades judiciais.

³⁵ PASTOR, Daniel R., op. cit., p. 672 (tradução livre).

³⁶ Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_149_por.pdf>. Acesso em: 24 set. 2009.

Cabe ainda ressaltar a fundamentação proferida pela Corte:

(...) 197. Com fundamento no exposto no capítulo sobre fatos provados, bem como nas alegações da Comissão, dos representantes e do Estado, este Tribunal considera que este caso não é complexo. Existe uma única vítima, que está claramente identificada e que morreu em uma instituição hospitalar, o que possibilita que o processo penal contra supostos responsáveis, que estão identificados e localizados, seja simples.

(...)

199. A demora do processo se deveu unicamente à conduta das autoridades judiciais. Em 27 de março de 2000, o Ministério Público apresentou a denúncia penal contra os supostos responsáveis pelos fatos e, transcorridos mais de seis anos do início do processo, ainda não se proferiu sentença de primeira instância. As autoridades competentes se limitaram a diligenciar o recebimento de provas testemunhais. Está provado que a Terceira Vara da Comarca de Sobral demorou mais de dois anos para realizar as audiências destinadas a ouvir as declarações de testemunhas e informantes e, em alguns períodos, não realizou atividade alguma com vistas à conclusão do processo (par. 112.29 *supra*). A esse respeito, esta Corte estima que não procede o argumento do Estado de que o atraso se deva, entre outros aspectos, ao grande número de declarações que teve de receber ou a ter tido de delegar a outras repartições judiciais o recebimento das declarações de testemunhas que não residiam em Sobral, ou ao volume de trabalho da repartição judicial que conhece da causa.

200. O Estado também alegou que o atraso no procedimento penal se deveu a que o Ministério Público, em 22 de setembro de 2003, aditou a acusação para incluir outras duas pessoas. Neste ponto é importante ressaltar que o Ministério Público é um órgão do Estado, motivo por que suas ações e omissões podem comprometer a responsabilidade internacional desse mesmo Estado. Esse Ministério tardou mais de três anos para aditar a denúncia para incluir os senhores Francisco Ivo de Vasconcelos, diretor clínico, e Elias Gomes Coimbra, auxiliar de enfermagem, ambos da Casa de Repouso Guararapes, apesar de ter sido o senhor Francisco Ivo de Vasconcelos o médico que atendeu o senhor Ximenes Lopes no dia de sua morte e o senhor Gomes Coimbra o enfermeiro que havia atendido a suposta vítima no decorrer de sua internação. O Centro de Apoio Operacional dos Grupos Socialmente Discriminados da Procuradoria-Geral de Justiça, do Ministério Público, em 25 de maio de 2000, dois meses após o início do processo penal, declarou ao promotor encarregado da causa referente à morte do senhor Damião Ximenes Lopes que, de acordo com o acervo probatório recolhido para essa finalidade, a denúncia deveria ser aditada, já que isso “constituía uma imposição institucional e legal”. A Corte considera que a referida alegação do Estado não é procedente para justificar a demora no procedimento penal.

201. Finalmente, após mais de dois anos do aditamento da acusação, o caso não progrediu de maneira significativa.

202. O Tribunal faz notar que o Estado informou em suas alegações finais que “já está concluída neste caso a fase de instrução da ação penal, devendo ser proferida a sentença nos primeiros meses de 2006”. No entanto, ficou demonstrado pela prova aportada pelas partes à Corte que o processo se encontra à espera de uma decisão interlocutória sobre o pedido de suspensão da apresentação das alegações finais por parte de um dos acusados

originalmente e não está pronto para que o juiz profira sentença definitiva no caso (*supra* par. 112.42).

203. O prazo em que se desenvolveu o procedimento penal no caso *sub judice* não é razoável, uma vez que, após mais de seis anos, ou 75 meses de iniciado, ainda não se proferiu sentença de primeira instância e não foram apresentadas razões que possam justificar esta demora. Este Tribunal considera que esse período excede em muito aquele a que se refere o princípio de prazo razoável consagrado na Convenção Americana e constitui uma violação do devido processo.

(...)

206. A Corte conclui que o Estado não proporcionou aos familiares de Ximenes Lopes um recurso efetivo para garantir o acesso à justiça, a determinação da verdade dos fatos, a investigação, identificação, o processo e, se for o caso, a punição dos responsáveis e a reparação das conseqüências das violações. O Estado tem, por conseguinte, responsabilidade pela violação dos direitos às garantias judiciais e à proteção judicial consagrados nos artigos 8.1 e 25.1 da Convenção Americana, em relação com o artigo 1.1 desse mesmo tratado, em detrimento das senhoras Albertina Viana Lopes e Irene Ximenes Lopes Miranda.

Percebe-se, assim, que o acórdão transcrito descreve a tríade que norteará a aplicação do princípio, ou seja:

(i) *a complexidade do assunto*: o primeiro elemento diz respeito à análise da complexidade da causa. Por esse prisma, processos que tenham por objeto matéria mais simples devem ser julgados em um prazo menor do que as causas mais complexas ou que envolvam um grande conteúdo probatório, ou várias partes e pessoas. Assim, somente no caso concreto é que se torna viável essa análise. No caso analisado pela CIDH, a ausência de decisão de primeira instância depois de transcorridos 6 anos do início do processo foi caracterizada como atentatória à garantia judicial, sem que o mérito da causa posto em debate justificasse tal postergação;

(ii) *a atividade processual do interessado*: se o retardamento do processo estiver ligado à falta de interesse processual ou a negligência da parte em relação à produção de uma prova ou de qualquer informação, ou ato necessário ao desenvolvimento processual, tal postura será levada em consideração para a determinação da duração razoável;

(iii) *a conduta das autoridades judiciais*: se as autoridades judiciais não administrarem com eficiência o processo, certamente ocorrerá a demora do processo. Assim, deve restar comprovado que as autoridades diligenciaram para que o processo, sem atropelos, se desenvolvesse de acordo com o tempo necessário para a produção dos argumentos, provas e demais fatos intra e extraprocessual necessários para o deslinde da demanda.

1.2.4 *As consequências jurídicas decorrentes da ofensa*

Uma vez determinados os critérios que caracterizam a ofensa ao princípio da duração razoável do processo, torna-se imperioso perquirir as consequências jurídicas decorrentes dessa ofensa.

Analisando os pronunciamentos das cortes internacionais, conclui-se que há divergências acerca das implicações jurídicas relativas ao reconhecimento da ofensa ao princípio em exame.

No que se refere ao direito penal, por exemplo, discute-se se a ofensa à duração razoável acarretará, entre outros pontos de vista, nas seguintes consequências jurídicas: (i) encerramento do processo; (ii) ausência da imputabilidade penal; (iii) causa de diminuição da pena;³⁷ ou, (iv) indenização. De fato, conforme ressaltado neste capítulo, a grande crítica à atuação dos tribunais internacionais reside na falta de efetividade das suas decisões.

Assim, é preciso que esses tribunais consolidem o entendimento sobre as consequências jurídicas para que, em segundo momento, seja possível aplicá-las aos Estados condenados.

No caso *Janosevic versus Suécia*, julgado pela Corte Europeia de Direitos do Homem, a demora no encerramento do processo administrativo tributário acarretou na condenação do Estado da Suécia ao pagamento de 15 000,00€ a título de danos não

³⁷ A crítica a essa consequência jurídica consubstancia-se em que só existirão, efetivamente, efeitos na demora quando se tratar de sentença condenatória.

patrimoniais e 35 000,00€ para fins de reparação dos danos materiais e custas processuais.³⁸

A tendência dos tribunais e da própria legislação nacional dos países signatários das convenções, como nos casos dos Estados italiano e português, é a adoção do critério indenizatório como consequência da inobservância ao princípio internacionalmente consagrado.

Mesmo no que se refere ao direito à indenização, ainda assim, há intensos debates doutrinários e jurisprudenciais sobre o cabimento da indenização a título de danos morais. Com efeito, constata-se que os tribunais internacionais têm condenado os Estados pelos danos materiais e morais decorrentes da demora do processo, em que pese algumas cortes dos Estados signatários se recusarem a aceitar a existência do dano moral pela demora processual.³⁹

Contudo, os tribunais internacionais reconhecem que há uma presunção ilidível que a lentidão do julgamento causa danos morais, como ressalta Jorge de Jesus Ferreira Alves:

Como se não bastasse, entendem os juízes portugueses que os danos morais derivados da lenta justiça não merecem a tutela do direito e, antes de mais, é necessário prová-los; por isso, nenhuma indemnização concedem. Isso pouco interessa. O que interessa é que o Tribunal Europeu entende que há uma presunção ilidível de que a lentidão da justiça provoca danos morais e que estes são indemnizáveis. No mesmo sentido já decidiu o Supremo Tribunal italiano através de acórdãos proferidos em sessão plenária. É o Estado que tem que provar a inexistência de danos morais.⁴⁰

Vejamos ainda a conclusão de Augusto M. Morello:

³⁸ EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. Disponível em: <<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?action=html&documentId=698505&portal=hbkm&source=externalbydocnumber&table=F69A27FD8FB86142BF01C1166DEA398649>>. Acesso em: 2 set. 2009.

³⁹ Os danos transcendem, inclusive, em relação jurídica processual, pois não somente as partes são lesadas, como também a coletividade a até mesmo a economia nacional. Isso, porque a demora no processo dificulta a concessão de créditos e produção e circularização de bens. Nesse sentido é a conclusão de DUARTE, Ronnie Preuss. *Garantia de acesso à justiça: os direitos processuais fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

⁴⁰ ALVES, Jorge de Jesus Ferreira, op. cit., p. 16.

O perigoso futuro de cada decisão judicial que afeta um jurisdicionado é vivido por ele em um presente de ansiedade muito mais agudo quando se trata de um processo criminal. Há que se atenuar de todas as formas possíveis a angústia que se tem até o final através das etapas intermediárias. Com certeza, toda atividade humana cobra seu tempo, porque o homem carece de imediatidade onipresente que é própria da eternidade de Deus. Mas o tempo de toda atividade humana – e também a processual – necessita inexoravelmente para desenvolver-se, não há que tomar desculpas fáceis para o ócio, o formalismo ou a despreocupação que matam o tempo. Tempo inútil, tempo morto, são tempos perdidos. E o pior é que não se perdem em nada, senão na muito objetiva e trágica duração de um processo dentro do tempo de uma vida biográfica bem pessoal do jurisdicionado.⁴¹

Reforçando esse entendimento, José Rogério Cruz e Tucci ressaltam o mais relevante precedente acerca da condenação ao pagamento de danos morais proferido pelos tribunais internacionais.

Trata-se do julgamento realizado em 5 de junho de 1987 pela Corte Europeia de Direitos Humanos, em que o Estado italiano foi condenado a indenizar um litigante pelos danos morais sofridos pela demora no desfecho do processo, ou seja, pelo estado de prolongada ansiedade pelo êxito da demanda.

Vale transcrever o trecho da decisão do Tribunal de Estrasburgo que determina a indenização a ser paga ao requerente pela ofensa ao princípio em análise. Vejamos:

(...) 36. Dispõe o art. Convenção: “Se a decisão da Corte declara que um julgamento proferido ou uma medida ordenada por uma autoridade judiciária, ou qualquer outra autoridade de uma das partes contratantes encontra-se inteira ou parcialmente em oposição às obrigações estatuídas pela Convenção, e se o direito interno de tal parte não permite reparação integral dos danos oriundos do julgamento ou da medida, a Corte concede, no caso, ao demandante lesado, uma satisfação equânime.

Em suas razões, de 28.05.86, a requerente reclamou uma indenização equivalente a 100.000.000 de liras, sob vários títulos, entre os quais não se incluíam as despesas efetuadas neste processo.

A partir das audiências, seu procurador também deduziu, perante a Corte, a pretensão da sua constituinte de ser reembolsada, não somente das custas despendidas nos tribunais italianos, mas, ainda, dos prejuízos decorrentes da deterioração do imóvel litigioso e da tensão física e psicológica em virtude da demora – quase 11 anos – do processo.

O requerido insiste na desproporção existente entre a quantia aqui demandada e o valor do bem objeto de litígio.

⁴¹ MORELLO, Augusto M. *El proceso justo*. 2. ed. La Plata: Libéria Editora Platense, 2005, p. 435.

Aduz, outrossim, que alguns danos alegados não estão compreendidos pela regra do art. 50 e que, não especificados, não resultam das falhas denunciadas.

A comissão entende que a requerente tem direito a uma indenização por dano moral. No que concerne ao prejuízo material, ela deixa à Corte a incumbência de fixar o montante.

37. No entender da Corte, o único parâmetro para a concessão de uma satisfação equânime pelo dano material consiste na superação do tempo razoável previsto no art. 6.º, 2 (v. especialmente, o aresto Lecner e Hess, de 23.4.87, série A, n. 118, §64).

A delonga do procedimento incrementou as despesas da requerente nos tribunais italianos e pode ter contribuído para outros danos. É preciso, pois, levá-lo em consideração.

A requerente provou, por outro lado, um prejuízo moral indenizável: ela viveu numa incerteza e numa ansiedade prolongadas quanto ao resultado e às repercussões do processo.

Esses diversos aspectos em conjunto e, como se não se prestam, *in casu*, a um cálculo preciso.

Apreciando-os em conjunto e, como determina o art. 50, por equidade, a Corte concede à requerente uma indenização no valor de 8.000.000 libras.

Por tal motivo, a Corte, à unanimidade,

Declara que houve violação ao art. 6.º, 1;

Declara que o Estado demandado deve pagar à requerente 8.000.000 de liras a título de satisfação equânime.

Rejeita o pedido de indenização acima da condenação ora fixada.⁴²

Como visto, os tribunais internacionais têm adotado a reparação pecuniária como consequência jurídica da inobservância do prazo razoável de duração do processo, sendo tal indenização concernente aos danos materiais e morais suportados pelo litigante.

⁴² TUCCI, José Rogério Cruz e (Coord.), op. cit., p. 246-247.

2 A garantia da duração razoável do processo administrativo fiscal na Constituição Federal

2.1 A natureza do direito à duração razoável do processo na Constituição Federal

A Emenda Constitucional n.º 45/2004 teve como objetivo primordial imprimir novas diretrizes para a atuação do Poder Judiciário. De fato, a referida emenda modificou a competência dos tribunais superiores, bem como instituiu um novo modelo de cooperação jurídica internacional, entre outras alterações constitucionais relevantes. No que toca ao tema do trabalho, positivou o princípio da celeridade processual e a consequente duração razoável do processo e, frise-se, não somente em relação ao Poder Judiciário, mas também em relação ao Poder Executivo.

Podemos afirmar, contudo, que a garantia à celeridade processual e a duração razoável do processo, especialmente o administrativo fiscal, são asseguradas aos jurisdicionados, uma vez que são inseridas no âmago do princípio do devido processo legal e de outros direitos e garantias estabelecidos na Carta Magna, como, por exemplo, o comando constitucional que exige a eficaz gestão, bem como ações eficientes por parte da administração pública, conforme o disposto no art. 37 da Constituição Federal.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) (grifamos)

Portanto, é correto afirmar que a Emenda Constitucional n.º 45/2004 não introduziu tais princípios e garantias no ordenamento, porém, as alterações realizadas pelo poder constituinte derivado denotam a preocupação com esses temas, servindo como um novo paradigma de interpretação constitucional das normas processuais, assim como consistem em um verdadeiro incentivo para o Poder Legislativo no que se refere à alteração das normas processuais em vigor.

Registre-se, a seguir, os dispositivos constitucionais inseridos na Carta Magna pela Emenda Constitucional n.º 45/2004 sobre o tema em análise: “Art. 5.º (...) LXXVIII – a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Verifica-se, portanto, pela leitura do dispositivo constitucional transcrito, que a garantia à duração razoável do processo e a garantia da celeridade processual são aplicáveis aos processos judiciais e administrativos, sendo certo que mesmo na ausência de norma expressa assegurando sua aplicação no âmbito administrativo, a interpretação constitucional do dispositivo levar-nos-ia, invariavelmente, a estendê-lo para os processos administrativos e, finalmente, ao processo administrativo fiscal.

Dessa forma, duas premissas se impõem: (i) a aplicação da garantia à duração razoável ao processo administrativo fiscal; e, (ii) tal garantia tem *status* de cláusula pétrea por se tratar de um direito fundamental.

Em verdade, no que se refere à natureza jurídica do princípio da duração razoável do processo, deve-se ressaltar que o aludido princípio é um corolário da própria justiça, pois justiça tardia é injustiça ou, no dizer de Rui Barbosa,⁴³ “a justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada”. Eis as palavras do citado autor em seu discurso como paraninfo dos formandos de 1920 da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco:

Mas justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta. Porque a dilação ilegal nas mãos do julgador contraria o direito das partes e assim as lesa no patrimônio, honra e liberdade. Os juízes tardinheiros são culpados, que a lassidão comum vai tolerando. Mas sua culpa tresdobra com a terrível agravante de que o lesado não tem meio de reagir contra o delinqüente poderoso, em cujas mãos jaz a sorte do litígio pendente.

Não seiais, pois, desses magistrados, nas mãos de quem os autos penam como almas do purgatório, ou arrastam esquecidos como as preguiças do mato.

⁴³ BARBOSA, Rui. *Oração aos moços. O dever dos advogados*. 2. ed. São Paulo: Russel Editores, 2005.

A vinculação entre a justiça e a duração razoável do processo é encontrada em diversas obras jurídicas, destacando-se a seguinte passagem registrada por Augusto M. Morello:

O processo constitucionalmente devido, o processo justo, navega nessas águas cujas ondas e temperaturas buscam sempre o ponto de equilíbrio saudável, que impeça – porque ao cabo se faz a destempo – que a esperança que despontava no horizonte da espera se veja suplantada pelo desgosto e a frustração que provocam aquele que não chegou ao porto ou, simplesmente, encalhou pela demora ou pelo atraso nas inóspitas costas encontradas no desembarque indesejado e forçado.

A justiça não foi acessível, se frustrou, resumiu-se a uma promessa de tutela que promete a assegurar a Lei Fundamental.⁴⁴

Da mesma forma, a razão de ser desse princípio pode ser extraída do princípio do *due process of law*, pois tal princípio garante aos jurisdicionados o direito a um processo e a uma sentença justa.⁴⁵

Nessa linha de convicções reconhecemos a importância desse princípio no Estado Democrático de Direito refletindo o primado da justiça ao processo. Assim, no âmbito interno, como no plano internacional, a efetividade desse princípio encontra-se prejudicada em razão da indefinição do seu conteúdo, ou seja, apesar do consenso sobre a necessidade da duração razoável do processo, não há na Constituição Federal parâmetros temporais que definam sua aplicação no caso concreto.⁴⁶

⁴⁴ MORELLO, Augusto M., op. cit., p. 418-419. Tradução livre.

⁴⁵ É oportuna, no sentido do texto, a lição de Nelson Nery Junior. “Em nosso parecer, bastaria a norma constitucional haver adotado o princípio do *due process of law* para que daí decorressem todas as conseqüências processuais que garantiriam aos litigantes o direito a um processo e uma sentença justa. É, por assim dizer, o gênero do qual todos os demais princípios constitucionais do processo são espécies” (NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 60).

⁴⁶ Pablo Lucas Verdu, ao tratar da interpretação constitucional como tarefa voltada para a consecução da efetividade constitucional e do melhor direito possível em uma sociedade avançada nos seguintes termos: “A princípio, a norma constitucional é um mandado legislativo, fundamental, supremo, que procede de um poder extraordinário, originário, soberano, com eficácia social organizadora e transformadora. Em geral, é dificilmente reformável, ajustando-se a uma fórmula política que configura as instituições do Estado-administração e do Estado-comunidade” (VERDU, Pablo Lucas. *O sentimento constitucional: aproximação ao estudo do sentir constitucional como modo de integração política*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 125).

Por certo, de nada adiantará a inserção desse preceito na Carta Constitucional se não houver mecanismos que garantam sua efetiva aplicabilidade.⁴⁷ Como afirmado, a inserção desse preceito na CF pertencia implicitamente ao sistema constitucional, em razão dos tratados internacionais assinados pelo Brasil, bem como em decorrência do princípio do devido processo legal e da eficiência.

Essa falha na concretização desses princípios processuais constitucionais é incompatível, à primeira vista, com o §1.º do art. 5.º da Constituição Federal, que afirma que os princípios e as garantias fundamentais têm aplicação imediata.⁴⁸ Para alguns autores, a exemplo de Canaris,⁴⁹ os princípios não têm aplicabilidade imediata e servem apenas como um elemento unificador do sistema.

Ocorre que tal premissa se aplica tão somente aos princípios em sentido estrito, ou seja, aqueles princípios abertos dotados de abstração que, conforme preleciona Karl Larenz, constituem uma ideia jurídica diretiva.⁵⁰ Para este autor existem duas categorias de princípios: os princípios abertos que, por sua vez, necessitam de leis que os concretizem e os princípios com forma de proposição jurídica.

⁴⁷ Luís Roberto Barroso explicita a inutilidade da resistência da exequibilidade das normas definidoras de direitos, nos seguintes termos: “(...) Modernamente, já não cabe negar o caráter jurídico e, pois, a exigibilidade e acionabilidade dos direitos fundamentais, na sua múltipla tipologia. É puramente ideológica, e não científica, a resistência que ainda hoje se opõe à efetivação, por via coercitiva, dos direitos sociais. Também os direitos políticos e individuais enfrentaram, como se assinalou, a reação conservadora, até sua final consolidação. A afirmação dos direitos fundamentais como um todo, na sua exequibilidade plena, vem sendo positivada nas Cartas Políticas mais recentes, como se vê do art. 2. da Constituição portuguesa e do preâmbulo da Constituição brasileira, que proclama ser o país um Estado democrático, ‘destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais’” (BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 102).

⁴⁸ Canotilho defende 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, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 438).

⁴⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 77-78 e 96.

⁵⁰ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 682.

O princípio da duração razoável do processo deve ser categorizado como princípio com forma de proposição jurídica, eis que a concretização necessária para esse enquadramento será alçada pela complementação da doutrina e da jurisprudência.⁵¹

Em verdade, a duração razoável do processo, pelas razões já expostas, constitui um subprincípio do devido processo legal e da própria justiça, enquadrando-se em um grau diferente de concretude com a consequente aplicabilidade imediata.⁵²

Alberto Nogueira ressalta a importância da efetividade do devido processo legal tributário no constitucionalismo moderno: “Na linha do moderno constitucionalismo, a Carta de 1988 adotou a regra segundo a qual as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata (art. 5.º, §1.º)”.⁵³

Em sentido diametralmente oposto enquadram-se os princípios abstratos, como, por exemplo, o princípio do Estado de direito, do respeito à dignidade da pessoa humana e do Estado social.

Se tratarmos o princípio da duração razoável do processo como um princípio em sentido estrito, seremos forçados a reconhecer sua inaplicabilidade, eis que essa categoria de princípios não gera direito subjetivo algum. São, em verdade, princípios jurídico-objetivos ou, na visão de Karl Larenz, princípios abertos desprovidos de força normativa.

No entanto, a duração razoável do processo, consagrada como princípio no sentido amplo da palavra, constitui uma verdadeira garantia ao jurisdicionado, conferindo, juntamente com outras garantias fundamentais, o efetivo exercício do devido processo legal.

⁵¹ Somos pela possibilidade da concretização de princípios pela utilização da doutrina e da jurisprudência, conforme, inclusive, concepção de Karl Larenz. Nessa linha, encontramos a opinião de Ronnie Preuss Duarte: “Voltando à questão trazida a lume, no que toca à classificação do princípio como tendo forma de proposição jurídica conforme o grau de concretização e o critério de aferição desta, cremos que, segundo o entendimento ao autor germânico, ela pode se dar por via doutrina e jurisprudência, e não exclusivamente por via legal (ainda que negativamente)” (DUARTE, Ronnie Preuss, op. cit., p. 92).

⁵² De acordo com Vallisney de Souza Oliveira: “Obedecer ao prazo razoável de duração das demandas implica obedecer ao majestoso princípio do processo devido; implica limitar o poder do julgador que se omite e que deixa de fazer justiça; implica ainda entregar a cada um aquilo que lhe é devido no tempo azado; portanto, significa distribuir justiça, papel indeclinável do Judiciário.

Foi o devido processo legal, não custa observar, o princípio que deu sustentáculo ao direito, à duração razoável do processo, antes mesmo da reforma constitucional veiculada na Emenda Constitucional n. 45/2004” (OLIVEIRA, Vallisney de Souza, op. cit., p. 16-17).

⁵³ NOGUEIRA, 2002:6.

É consenso na doutrina e na jurisprudência que não basta garantir ao jurisdicionado o acesso “ao processo”; é preciso assegurar, com *status* constitucional, o direito “no processo”, o que é realizado por meio das garantias constitucionais, como, por exemplo, a garantia do tratamento paritário dos sujeitos parciais no processo; a garantia da plenitude de defesa, com todos os recursos a ela inerentes; e a garantia da tutela jurisdicional dentro de um lapso temporal razoável, como assevera José Rogério Cruz e Tucci:

Configura-se o decanto princípio do *due process of law* no direito ao processo e ainda *no processo*, durante o desenrolar de todas as suas várias etapas, de sorte que ninguém sofra qualquer privação, material ou física, a não ser que seja observado o conjunto de formalidade e exigências em lei previstas.⁵⁴

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.⁵⁵ 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.

Nessa mesma linha argumentativa insurge-se Ronnie Preuss Duarte:

No fundo, a razão primordial para a preferência pela referência à realidade como sendo “garantias” é evitar uma confusão entre estas e os princípios

⁵⁴ TUCCI, José Rogério Cruz e (Coord.), op. cit., p. 5.

⁵⁵ Miranda e Canotilho preferem utilizar o termo “princípios”, mas apesar de designarem como princípios, tais autores entendem que se refere a aplicabilidade imediata, ou seja, reconhecem a dimensão subjetiva destes. MIRANDA, Jorge. *Garantias constitucionais*. Lisboa: Verbo, 1984, v. 9, p. 174 e CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.167.

processuais em sentido estrito, os quais não se sujeitam a qualquer regime especial, sendo passíveis de serem livremente conformados em nível legislativo. Com efeito, a designação das garantias e respectivas emanções como meros “princípios” acaba por perigar a atribuição do estatuto privilegiado daquelas.

Como já antes asseverado, considerando-se o sistema constitucional como um sistema aberto de modelo misto (princípios e regras), bem como o próprio tratamento dado aos direitos fundamentais, qualificado mesmo como “principiológico”, não se pode apontar qualquer mácula de incorreção a quaisquer referências às garantias como sendo princípios.⁵⁶

Por essas razões, utilizaremos neste trabalho a denominação “garantia”, sem que a utilização do vocábulo “princípio” traga qualquer prejuízo à abordagem do tema.

2.2 O possível choque da garantia à duração razoável do processo administrativo fiscal com os demais princípios constitucionais

2.2.1 A crítica à supervalorização da garantia razoável do processo

A questão mais controvertida e mais sensível envolvendo a garantia da duração razoável do processo reside no possível choque dessa garantia com as demais garantias processuais.⁵⁷ Isso porque, a entrega da tutela jurisdicional – uma vez retirado dos indivíduos o direito de resolverem por si seus conflitos de interesse – demandou do Estado a criação de um regime específico de garantias processuais, reforçado pelas instituições democráticas.⁵⁸

⁵⁶ DUARTE, Ronnie Preuss, op. cit., p. 97.

⁵⁷ Muitos doutrinadores são bastante cautelosos e até mesmo contrários à aplicação da garantia à duração razoável do processo, uma vez que poderá haver colisão e, no dizer desses doutrinadores, o malferimento de princípios singulares para ordenamento, como, por exemplo, o princípio do contraditório e da ampla defesa. Nesse sentido, destacam-se as posições de José Carlos Barbosa Moreira e Décio Alonso Gomes (MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de direito processual*: oitava série. São Paulo: Saraiva, 2004 e GOMES, Décio Alonso. *(DES)Aceleração processual*: abordagem sobre a dromologia na busca do tempo razoável do processo penal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007).

⁵⁸ Alberto Nogueira ressalta a importância do processo como instrumento de realização do direito: “O processo vem cumprindo, ao longo da história, o papel de instrumento de realização da ordem jurídica e se renova, no conteúdo e na forma, para o atendimento das novas necessidades sociais e políticas.

Piero Pajardi (1985) examinou com profundidade esse papel do processo, com ênfase para os aspectos ideológicos e filosóficos, nele subjacentes, oferecendo interessante tipologia de modelos: bíblico, greco-antigo, romano *pos-justinianum*, processo e organização judiciária no reino lombardo, medieval (alto), renascimento, *ancién regime* (término do 2. milênio), processo penal da Revolução Francesa e, por fim, processos disciplinares institucionais.

Conservando sempre a tradicional função de técnica de composição de conflitos interpessoais, o processo se renova, ante os novos movimentos, e terá de atender a novos interesses embutidos nas acomodações sociais.

Dentro dessa vasta rede protetiva, encontramos garantias processuais extremamente relevantes, como o princípio da segurança jurídica e as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Diante desses e de outros princípios e garantias processuais há quem sustente que a aceleração do processo constitui um retrocesso ao sistema de garantias conquistadas pelos jurisdicionados.

Para José Carlos Barbosa Moreira, a aceleração processual (ou a defesa da premissa processual de “quanto mais depressa melhor”) é um mito que precisa ser afastado sob pena da supervalorização da rapidez em detrimento da qualidade do exercício da jurisdição.⁵⁹ Até porque a demora no processo, conforme demonstrado no primeiro capítulo deste trabalho, não é uma peculiaridade do sistema jurisdicional brasileiro, mas, sem dúvida, deve ser combatida desde que, na visão do citado autor, não acarrete a perda de outras garantias asseguradas.

Representando essa linha de pensamento jurídico, destaca-se o seguinte desabafo de José Carlos Barbosa Moreira:

Não convém esquecer, por outro lado, que há uma demora fisiológica, conseqüentemente à necessidade de salvaguardar na atividade judicial certos interesses e valores de que uma sociedade democrática não ousaria prescindir. Insiste-se na escrupulosa observância de tais ou quais garantias das partes – ao menos, diga-se de passagem, quando se trata de pessoas simpáticas à opinião pública (ou melhor, à opinião publicada, que com aquela ingenuamente somos levados a confundir). Ora, um processo de empenho garantístico é por força um processo menos célere. Dois proveitos não cabem num saco, reza a sabedoria popular. É pretensão desmedida querer desfrutar ao mesmo tempo o melhor dos dois mundos. Nada mais sumário e rápido que o linchamento do réu; mas tolerar semelhante prática hoje em dia parece inconcebível, por maior freqüência que se observe ainda em tentativas, às vezes bem-sucedidas, de empregá-la – se não no sentido físico, seguramente no moral – para com certos réus que incorrem, por isto ou por aquilo, nas iras especiais da imprensa e de outros meios de comunicação social.⁶⁰

Nos últimos tempos, tem servido como instrumento de garantia das liberdades individuais e de outros direitos e interesses protegidos pelo Estado.

No último quartel deste século, todavia, verifica-se, cada vez com maior nitidez, que o processo se volta para a concretização dos direitos da pessoa humana, não mais como mero instrumento do Estado, mas como arma, por excelência, da cidadania ativa, que se volta contra o próprio Estado para limitá-lo e dirigi-lo (NOGUEIRA, 1999:58-59).

⁵⁹ MOREIRA, José Carlos Barbosa, op. cit., p. 2-7.

⁶⁰ Ibid., p. 5.

Dada essa contraposição aparente entre a celeridade processual e a qualidade da tutela jurisdicional a ser entregue, o equilíbrio entre a duração razoável do processo e os demais princípios e garantias processuais será mais bem avaliado ao longo deste trabalho.⁶¹ Isto porque concordamos com a ideia de que a celeridade processual não pode ser aplicada a qualquer preço, como ressalta Décio Alonso Gomes:

Logo, a busca da celeridade a qualquer preço não deve vingar, pois visa-se não a mera duração como sucessão de instantes do tempo natural, mas uma duração objetiva, abstrata, medida com independência dos conteúdos concretos alheios à sua finalidade. A duração do processo deve atender a uma dimensão própria, alheia à noção de tempo (imediate ou *on line*) da sociedade e o fetichismo midiático por velocidade.⁶²

Em sentido oposto, ou seja, na linha de pensamento que defende quanto mais célere o processo melhor, encontramos o posicionamento de James Marins:

Além disso, a celeridade procedimental reduz o desgaste decorrente do inevitável atrito na relação Administração Fiscal e contribuintes. A morosidade é cara e lesiva, é social e economicamente indesejável: procedimento administrativo bom é procedimento administrativo rápido; procedimento rápido é procedimento barato; e procedimento rápido e barato é procedimento eficaz.^{63, 64}

⁶¹ Vale transcrever as palavras de Décio Alonso Gomes: “O primado da celeridade sobre a segurança (sobre o tempo de parada) revela um processo descompromissado com a sua missão constitucional. Na esfera penal, o caso deve ser processado, isto é, deve ser reconstruído numa dimensão de tempo que não exclua todas as possibilidades de defesa e, nesse aspecto, é imprescindível que ele se processe no tempo, que ele amadureça e tome a sua forma definitiva a partir de uma construção das partes e do juiz.

A ausência ou escassez de garantias e a ineficácia do processo penal (como efetivo instrumento que é – tanto para acusação quanto para defesa) não podem ser o valor cobrado pela maior aceleração do processo. Os meios adotados para alcançar a política da celeridade só podem ser assumidos como verdadeiros mecanismos quando se cerquem das garantias mínimas ao pleno exercício da atividade processual pelas partes (GOMES, Décio Alonso, op. cit., p. 96).

⁶² GOMES, Décio Alonso, op. cit., p. 96.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípio da razoável duração do processo e o processo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 643.

⁶⁴ O citado autor não defende a celeridade processual em detrimento de outras garantias, mas é um entusiasta da diminuição do tempo dos processos nos seguintes termos: “O tempo razoável, concebido como amálgama de garantias, não é necessariamente o tempo mais curto, mas justamente o mais adequado para que cumpra suas funções. Acelerar o processo pode, em algumas hipóteses, retirar a razoabilidade de sua duração. Processo ‘instantâneo’ ou ‘quase instantâneo’ não é razoável e representa, inclusive, *contraditio in terminis*, ou seja, a própria noção de processo implica transcurso de certo tempo, lapso razoável para que possa ser solucionado. O propósito de instantaneidade ou de encurtamento abrupto do processo configura, muitas vezes, atentado contra a sua racionalidade e, nessa medida,

Nesse ponto, para que possamos ter um norte seguro para o desenvolvimento do debate, é preciso pesquisar as razões que geram a demora do processo, para que, em um segundo momento, se faça a ponderação necessária entre a garantia da duração razoável do processo e os demais princípios e garantias. Aliás, a principal crítica à corrente defensora da aceleração processual, com total razão, repousa justamente no desconhecimento das verdadeiras razões para a demora no julgamento dos processos, bem como, dos impactos das medidas adotadas até hoje para a sua diminuição.

Mais uma vez, é pertinente a transcrição das afanosas observações de José Carlos Barbosa Moreira:

Antes de reformar a lei processual (*rectius*: qualquer lei), mandam a lógica e o bom senso que se proceda ao diagnóstico, tão exato quanto possível, dos males que se quer combater e das causas que os geram ou alimentam. Nenhum médico digno desse nome prescreve remédios e tratamentos sem inteirar-se de que mal padece o doente, e por quê. Se o nosso instituto, *v. g.*, é o de acelerar a máquina da Justiça, necessitamos saber quais as peças que estão rendendo menos, e como penetra no mecanismo a areia que as desgasta. Sem essa prévia verificação, nenhum critério teremos para empreender o trabalho da reforma. Corremos o risco de sair a atacar moinhos de vento, enquanto deixamos em paz e sossego os verdadeiros inimigos.⁶⁵

Verifica-se, com efeito, que não há estudos aprofundados sobre as razões da demora do processo, tampouco um monitoramento, com o devido esclarecimento, dos processos que exacerbaram esse prazo. Contudo, avaliaremos alguns dados publicados pelo CNJ e pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atualmente conhecido como Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para nortear a nossa avaliação acerca da ponderação entre a aceleração processual e as demais garantias processuais.

2.2.2 As causas da demora do processo administrativo fiscal

No que se refere especificamente aos processos judiciais, coube ao Conselho Nacional de Justiça – CNJ o papel de guardião dos números do Poder Judiciário, tendo sido, inclusive, editada a Orientação CNJ n.º 1, de 30 de março de 2006, reforçando a

representa agressão ao princípio da duração razoável do processo – repita-se: o tempo é insuprimível do processo” (SCHOUERI, Luís Eduardo [Coord.], *op. cit.*, p. 631-632).

⁶⁵ MOREIRA, José Carlos Barbosa, *op. cit.*, p. 10-11.

necessidade das corregedorias de Justiça adotarem medidas destinadas ao aperfeiçoamento do controle sobre o andamento processual, a fim de evitar o excesso injustificado de prazo.⁶⁶

Apesar de a citada Orientação determinar não somente o levantamento dos números do Poder Judiciário e também a verificação das causas dos excessos de prazo nos casos em que reste constatado grande desvio, conforme o item 2, fato é que não há uma sistematização dessas informações que possa permitir uma análise mais aprofundada.

⁶⁶ (...) Considerando que a Emenda Constitucional n. 45/2004 introduziu a *razoável duração do processo* como garantia fundamental (CF, art. 5.º, inciso LXXVIII), estabeleceu a aferição do merecimento dos magistrados para fins de promoção e acesso também pelo critério de presteza, bem como previu impedimento à promoção do *juiz que, injustificadamente, retiver autos em seu poder além do prazo legal* (art. 93, inciso II, *c e e*);

Considerando que compete às Corregedorias de Justiça controlar, por meio estatístico, a tramitação dos feitos nos órgãos jurisdicionais que lhes são vinculados (Loman, art. 39), inclusive quanto à presteza e à duração do processo;

Considerando que compete à Corregedoria Nacional processar a representação por excesso de prazo, prevista no art. 80 do Regimento Interno do CNJ, e que devem ser evitadas situações de demora na prestação jurisdicional, como a verificada na Representação por Excesso de Prazo n. 09/2005, julgada em 29 de novembro de 2005, resolve

ORIENTAR

as Corregedorias de Justiça na adoção de medidas para o aperfeiçoamento do controle sobre o andamento processual, a fim de evitar excesso injustificado de prazos ou a excessiva duração do processo, em especial:

1. Controle estatístico dos processos em tramitação nos órgãos jurisdicionais que lhes são vinculados, com identificação periódica daqueles que apresentem evidente excesso de prazo para a prática de ato de competência do magistrado ou a cargo da secretaria ou cartório.
2. Verificação das causas dos excessos de prazo nos casos que apresentem grande desvio da média ou maior incidência no mesmo órgão jurisdicional, com adoção de providências destinadas a retomar o andamento dos feitos, inclusive, se necessário, com fixação de prazo para a prática do ato.
3. Levantamento estatístico periódico da duração média dos processos nos juízos, atentando para que a comparação leve em conta especificidades como, por exemplo, competência, localização, número de magistrados e de servidores em atuação, número de computadores disponíveis, entre outras. Do resultado desse levantamento dar ciência aos magistrados e buscar esclarecer as causas de eventuais desvios expressivos da média, sejam para maior ou para menor tempo de duração dos processos, a fim de solucionar os casos de duração excessiva e de estender, por meio de atos normativos, boas práticas que tenham garantido menor tempo na prestação jurisdicional.
4. Estímulo ao uso dos recursos de informática no controle do andamento processual pelos magistrados, com a finalidade de permitir que identifiquem preventivamente situações de demora na prestação jurisdicional e possam, antes de se tornar necessária a intervenção do órgão correcional, imprimir regular andamento aos feitos sob sua jurisdição.
5. Realização de seminários e cursos objetivando capacitar magistrados e servidores quanto ao uso dos recursos tecnológicos disponíveis, especialmente os de informática, bem como coletar e divulgar sugestões voltadas à racionalização dos serviços, como meio de se alcançar maior celeridade processual.
6. Informação à Corregedoria Nacional de Justiça das medidas implementadas que tenham apresentado resultado satisfatório no tocante à presteza na prestação jurisdicional e à duração razoável dos processos.

Os números divulgados pelo CNJ apenas nos permitem afirmar que há falta de recursos humanos e até mesmo de materiais, como computadores, por exemplo, em muitos estados brasileiros.⁶⁷

Isso, contudo, não explica as razões para a demora, pois na prática se percebe que duas varas, comparativamente com a mesma estrutura operacional (pessoas e materiais), possuem diferentes coeficientes de rendimento.

A estrutura judiciária, com os seus respectivos números divulgados pelo CNJ, é apenas um espelho de algo já intuitivamente sabido: as demandas crescem e o número de juízes e a correspondente estrutura operacional não acompanharam esse crescimento.

Como o tema em análise restringe-se à duração razoável do processo administrativo fiscal, as informações e diretrizes do CNJ não são aplicáveis e, portanto, nossa preocupação na demora processual igualmente se limitará ao estudo das causas que afetam o bom andamento dos processos nessa esfera.

Para tanto, utilizaremos os relatórios de gestão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda⁶⁸ que apresentam, de forma pormenorizada, os dados identificadores de cada unidade jurisdicionada, ou seja, de cada um dos conselhos.⁶⁹

Esses relatórios, basicamente, avaliam o desempenho dos conselhos de contribuintes de acordo com a quantidade de julgamentos realizados durante o exercício. O primeiro Conselho de Contribuintes, por exemplo, possuía uma meta de julgamento de 5 mil processos em 2007.

Verificou-se, contudo, que naquele ano a meta fora cumprida, mas o resultado ficou aquém dos anos anteriores em razão da transferência de quatro conselheiros entre as câmaras, bem como em razão da substituição de 15 conselheiros que tiveram seus

⁶⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs_cnj/relatorios/justica_em_numeros_volume_2.pdf>. Acesso em: 2 set. 2009.

⁶⁸ A nomenclatura do Conselho de Contribuintes foi alterada para Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme o disposto na Medida Provisória n. 449/2008, combinada com a Portaria MF n. 41/2009 do Ministro da Fazenda, de 15-2-2009. Até que um novo regimento interno seja publicado, o CARF adotou os regimentos dos antigos conselhos e CSRF. Portanto, não há alterações relevantes nos trâmites de recursos, procedimentos e calendário de sessões. Apenas mudanças de denominação dos colegiados.

⁶⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/relatorioGestao/consultaRelatorioGestao.jsf>>. Acesso em: 12 mar. 2009.

mandatos finalizados, segundo o relatório de gestão do Conselho de Contribuintes relativo ao ano de 2007.⁷⁰

O resultado também ficou prejudicado, nos termos do referido relatório de gestão, em decorrência das alterações trazidas pela Portaria MF n.º 147, de 28 de junho de 2007, que, por sua vez, modificou todos os aspectos do trabalho desses órgãos, inclusive quanto a impedimentos e perda de mandato de conselheiros.⁷¹

Para melhor entendimento, vejamos transcrição de trecho do relatório que aponta exatamente em que medida essas alterações afetaram o desenvolvimento regular do procedimento administrativo fiscal:

As transferências e as substituições dos Conselheiros acarretaram a devolução dos processos que estavam em poder dos mesmos e o posterior sorteio a outro Conselheiro relator, adiando a tramitação dos aludidos processos em pelo menos dois meses.

As dúvidas e incertezas decorrentes do novo Regimento Interno, especialmente quanto ao disposto em seu art. 15, §1.º, II, fizeram com que muitos Conselheiros representantes dos contribuintes solicitassem vista dos autos, se declarassem impedidos de participar dos julgamentos ou pedissem a retirada de pauta de diversos recursos, visando possibilitar que verificassem se incidiam ou não na novel hipótese de impedimento, o que acarretou significativa diminuição de produtividade das Câmaras nos meses de julho e agosto de 2007, quando se proferiu decisões em somente cerca de 35% dos processos incluídos em pauta, em contrapartida ao percentual superior a 85% de praxe.⁷²

Finalmente, o terceiro fator destacado como causa na queda do desempenho dos conselhos foi a inexistência de recursos financeiros, que acabou impedindo a alteração dos processos de trabalho, assim como o reduzido quadro de pessoal técnico e administrativo, responsável pelo cumprimento de todo o rito regimental de formalização das decisões, pelos regimes e controles, inclusive a expedição dos processos concluídos.

⁷⁰ A quantidade de decisões proferidas pelas câmaras do primeiro Conselho de Contribuintes representou um decréscimo 15,5% em relação à quantidade de decisões proferidas em 2006, quando foram julgados 5.923 recursos.

⁷¹ Tais constatações encontram-se na página 8 do Relatório de Gestão (exercício 2007) do primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

⁷² Ibid.

Cabe apresentar, numericamente, os dados estatísticos do 1.º Conselho de Contribuintes. Vejamos os dados na tabela 1 adiante:

Tabela 1
EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS JULGADOS – 2003 A 2007

Ano	Total de julgados	Média mensal	Média mensal (câmara)	Média mensal (conselheiro)
2003	3.787	315,6	39,4	6,1
2004	4.071	339,3	42,4	6,6
2005	5.392	449,3	56,2	7,2
2006	5.923	493,6	61,7	8,2
2007	5.002	416,8	52,1	7,1

Fonte: tabela elaborada pela autora com dados estatísticos do 1.º Conselho de Contribuintes.

Analisando os dados de 2007, podemos estimar a realização de três sessões por mês, com duração média de 6 horas, ou seja, três processos a cada hora, o que significa que são gastos cerca de 20 minutos nas sessões para cada processo.⁷³

Essa estimativa serve apenas como parâmetro de investigação, pois, a prática demonstra que o julgamento de alguns processos pode durar horas, em razão da sua complexidade, ao passo que outros processos podem ser julgados em poucos minutos, caso se trate de matéria já pacificada.

Outra questão que influencia o tempo de julgamento de cada processo é a presença do representante do contribuinte na sessão de julgamento, pois caso este faça uso da palavra, a sessão poderá ser estendida em até 30 minutos.⁷⁴

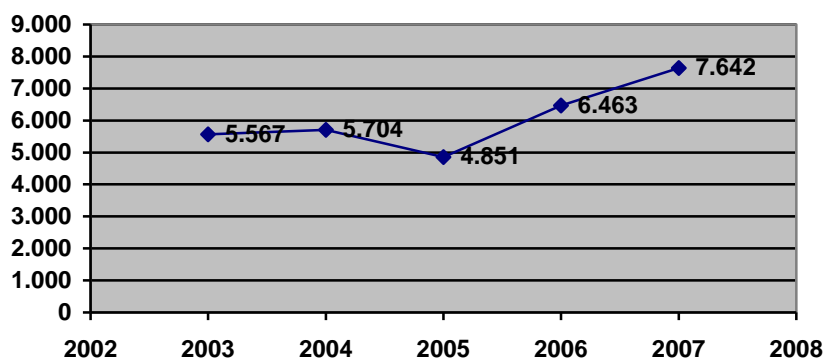
⁷³ As pautas dos conselhos, por vezes, registram até 44 processos no mesmo dia.

⁷⁴ Pelo tempo regimental, o representante do contribuinte terá 15 minutos para expor oralmente suas razões, prorrogável por mais 15 minutos.

Portanto, a média de 20 minutos de julgamento reflete, a nosso ver, a alta produtividade daquele Conselho, sendo possível afirmar que ele alcançou o seu limite máximo de produtividade, dada a possibilidade das distorções já referidas.

A aceleração dos processos deverá ser estudada diante desse cenário, pois a capacidade de julgamento dos conselheiros, pelos números estatísticos apresentados, está bem perto do seu limite, o que nos faz refletir sobre o número de sessões hoje existentes, sob pena da aceleração, ou seja, o aumento do número de processos julgados representar uma verdadeira perda na qualidade da atividade jurisdicional dos conselheiros. Vejamos agora os dados relativos ao estoque do processo na tabela 2:

Tabela 2
EVOLUÇÃO DAS ENTRADAS DO PROCESSO⁷⁵



Fonte: tabela elaborada pela autora com dados estatísticos do 1.º Conselho de Contribuintes.

No que concerne aos dados referentes à entrada de processos no primeiro Conselho, verifica-se o aumento da demanda em 2007 de 1.179 processos em comparação com o ano de 2006, fato que também deve ser analisado no estudo da duração razoável do processo, pois, levando-se em consideração que o primeiro Conselho proferiu 5.002 decisões em 2007, conclui-se que os processos iniciados em 2007 representam 1/5 da capacidade do Conselho, o que aumentará significativamente o

⁷⁵ O primeiro Conselho de Contribuintes registrou 7.642 processos novos em 2007, totalizando R\$ 47,3 bilhões em crédito tributário, uma média mensal de R\$ 3,94 bilhões por mês.

estoque de processos deste se não forem tomadas medidas que alterem a capacidade de julgamento apresentada no ano de 2007.⁷⁶

No que concerne ao crescente número de processos, cabe ressaltar que parte do incremento desse volume decorre da utilização pelo Fisco dos chamados lançamentos eletrônicos. A fiscalização opta pela constituição de créditos tributários baseados em inconsistências nas declarações de contribuintes acarretando litígios desnecessários. Isso ocorre porque, se antes da constituição do crédito tributário a fiscalização intimasse o contribuinte, parte dessas autuações e, conseqüentes impugnações, seriam evitadas.⁷⁷

Importante analisar ainda o desempenho do segundo Conselho e do terceiro Conselho de Contribuintes. No que refere ao segundo Conselho de Contribuintes, a meta era realizar o julgamento de 4.500 processos, tendo sido julgados 5.039.⁷⁸

A principal dificuldade enfrentada por este Conselho foi a sua reorganização institucional, pois com a edição da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, ou seja, com a criação da super-receita, tornou-se necessária a criação de mais duas câmaras, com o correspondente gasto de tempo para a escolha de conselheiros, adequação dos procedimentos para o julgamento das contribuições previdenciárias – matéria até então jamais analisada por este Conselho – enfim, com a devida organização dos novos processos oriundos do extinto Conselho Previdenciário. Vejamos, na tabela 3, os números apresentados pelo segundo Conselho:

⁷⁶ Segundo o relatório de gestão deste Conselho, o estoque aumentou de 10.061, em 31-12-2006, para 12.772 em 31-12-2007 e, se considerarmos somente o estoque, passou de 6.510 para 9.808 processos, conforme página 13 do referido relatório.

⁷⁷ No mesmo sentido é o entendimento de Flávio Machado Galvão Pereira, auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, exercendo as funções de presidente de turma e delegado substituto na DRJ em Juiz de Fora. PEREIRA, Flávio Machado Galvão. O processo administrativo fiscal frente ao princípio da celeridade processual. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, n. 37, p. 131-147.

⁷⁸ Dados extraídos do relatório de gestão, exercício 2007, do segundo Conselho de Contribuintes.

Tabela 3
MAPA GERENCIAL DOS PROCESSOS JULGADOS EM 2007

Ano	Processos julgados	Média de julg. (câmara)	Conselheiro relatando	Média mensal (conselheiro)
1.ª Câmara	1.021	85,1	7,3	11,6
2.ª Câmara	1.185	98,8	7,2	13,6
3.ª Câmara	1.081	90,1	6,6	13,6
4.ª Câmara	1.086	90,5	7	12,9
5.ª Câmara	270	90	8	11,3
6.ª Câmara	396	132	8	16,5

Fonte: tabela elaborada pela autora com dados estatísticos do 2.º Conselho de Contribuintes.

Os números referentes ao segundo Conselho devem ser estudados de forma apartada: (i) as quatro primeiras câmaras: julgaram 4.373 processos em cerca de 40 sessões; e, (ii) a quinta câmara e a sexta câmara: julgaram 666 processos em 11 sessões.⁷⁹

Na quinta câmara e na sexta câmara foram julgados cerca de 60 processos por dia, que correspondem a dez processos por hora ou seis minutos para o julgamento de cada processo nas sessões realizadas mensalmente.

Verifica-se que os números estão bem acima do limite desejável e, portanto, a inclusão de mais processos nas sessões marcadas afetará a qualidade dos julgamentos realizados por este Conselho.

De grande valia ressaltar que a situação deste Conselho é a mais problemática, pois, conforme já relatado, com a unificação do Conselho Previdenciário com o

⁷⁹ A quinta e a sexta câmaras tiveram menos sessões que as demais, pois foram criadas no decorrer do exercício 2007.

Conselho de Contribuinte, o 2.º Conselho recebeu 6.427 processos, aumentando significativamente o estoque de processos existentes.

Em 31 de dezembro de 2007, o segundo Conselho apurou os seguintes números:

Tabela 4
ESTOQUE DE PROCESSOS EXISTENTES – 2007

	Estoque de processos	Recursos julgados	Recursos aguardando julgamento
31-12-2006	8.041	2.153	5.431
31-12-2007	18.000	3.748	14.252
Varição numérica	9.959	1.595	8.821
Varição percentual	123,85%	74,08%	162,41%

Fonte: tabela elaborada pela autora com dados estatísticos do 2.º Conselho de Contribuintes.

A principal estratégia adotada por este Conselho para melhorar o desempenho foi a publicação de 13 súmulas, fato histórico, tendo em vista que até o presente momento o 2.º Conselho ainda não havia editado nenhuma súmula.

Por fim, os dados relativos ao terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda merecem análise.⁸⁰ A meta de julgamentos para este Conselho era de 2.500 processos. Contudo, registrou 3.015 julgamentos, superando as metas estabelecidas.

Vejamos os números representativos da atuação do 3.º Conselho na tabela 5:

⁸⁰ Não incluímos no presente trabalho os dados referentes à Câmara Superior de Recursos Fiscais, eis que se trata de uma instância especial. Também não foi possível realizar a análise estatística apurada dos conselhos de contribuintes estaduais e municipais do Rio de Janeiro.

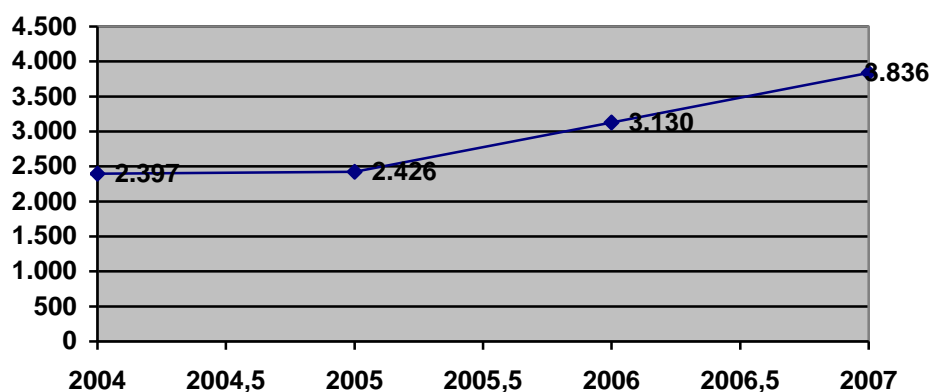
Tabela 5
EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS JULGADOS – 2003 A 2007

Ano	Total de julgados	Média mensal	Média mensal (câmara)	Média mensal (conselheiro)
2003	1.745	145,42	48,47	6,06
2004	2.209	184,08	61,36	7,67
2005	2.761	230,08	76,69	9,59
2006	4.081	340,08	113,36	14,17
2007	3.015	251,30	83,80	11,70

Fonte: tabela elaborada pela autora com dados estatísticos do 3.º Conselho de Contribuintes.

Conforme o calendário de sessões deste Conselho foram realizadas três sessões por mês, o que permite estimar⁸¹ que foram julgados cerca de 28 processos por dia, ou seja, cinco processos por hora ou o julgamento de um processo a cada 12 minutos.

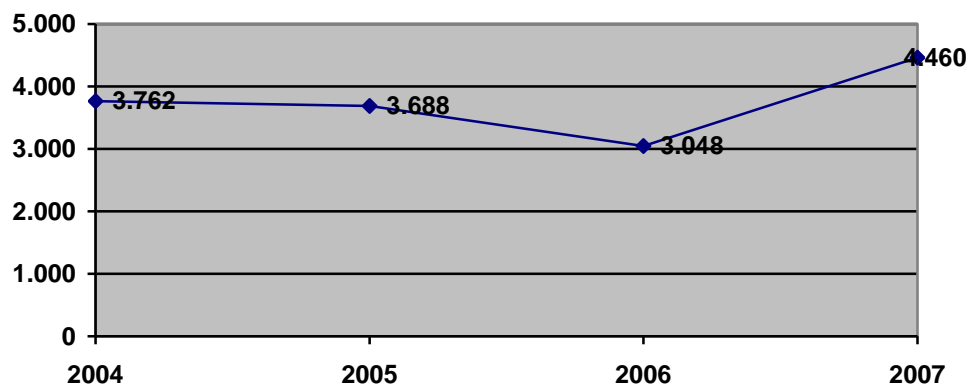
Tabela 6
EVOLUÇÃO DAS ENTRADAS DE PROCESSOS DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Fonte: tabela elaborada pela autora com dados estatísticos do 3.º Conselho de Contribuintes.

⁸¹ Estimou-se seis horas por sessão.

Tabela 7
EVOLUÇÃO DAS ENTRADAS DE PROCESSOS DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Fonte: tabela elaborada pela autora com dados estatísticos do 3.º Conselho de Contribuintes.

Apesar de o terceiro Conselho ter atingido as metas fixadas, é certo que o seu desempenho poderia ter sido melhor e, para tanto, o relatório de gestão desse Conselho, na mesma linha dos demais conselhos, apontou os seguintes entraves para a melhoria da produtividade:

- (i) alteração no Regimento Interno do Conselho de Contribuintes que trouxe inovações em todos os aspectos do trabalho dos conselhos de contribuintes, inclusive quanto a impedimentos e perda de mandato de conselheiros;
- (ii) inexistência de quadro funcional específico e pessoal de apoio;
- (iii) necessidade de melhoria nos sistemas informacional e *hardware*, em especial, a possibilidade de acesso de modo eletrônico ao processo;
- (iv) falta de definição dos fluxos e rotinas de trabalho;
- (v) demora na movimentação física dos processos.

Como se depreende dos relatórios dos três conselhos que compõem o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, o principal problema para a melhoria dos

serviços reside na falta de recursos financeiros para realizar investimentos em materiais e em recursos humanos.

As mudanças na legislação do Conselho também ocasionaram o dispêndio de mais tempo para o julgamento dos processos, mas, nesse caso, as alterações eram necessárias e propiciaram uma substancial melhoria na prestação jurisdicional, em que pese ter impacto, durante o período de transição, no tempo de julgamento desse tribunal administrativo.

Outra questão que não consta dos relatórios, mas merece ser mencionada, consiste no fato de que, em regra, os conselheiros representantes dos contribuintes exercem funções diversas da função de conselheiro, como, por exemplo, a advocacia, o que, de certa forma, limita o desempenho destes.⁸²

Por fim, destaca-se que, segundo a Exposição de Motivos Interministerial n.º 00204/2008 – MF do Projeto de Lei de Transação Tributária, estima-se que atualmente o prazo de duração do processo administrativo fiscal seja de quatro anos.⁸³

2.2.3 O choque entre a garantia da duração razoável do processo administrativo fiscal com as demais garantias e princípios constitucionais

Como assinalado no item anterior, o princípio da duração razoável do processo tem como núcleo essencial o primado da justiça e, por conseguinte, emerge do princípio do devido processo legal.

A interseção entre a justiça, o processo e a duração razoável está devidamente registrada por Alberto Nogueira:

⁸² Não que defendamos a necessidade de um concurso público para essa finalidade. Tal tema merece um debate mais aprofundado, porém, não podemos fechar os olhos para o fato de que a dedicação exclusiva acarretaria, em tese, na melhoria da produtividade dos conselheiros.

⁸³ O item 4 da Exposição de Motivos apresenta dados estatísticos relevantes. Estima-se, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que a fase administrativa do processo tributário tenha, em média, duração de quatro anos para ser concluída e a fase judicial, 12 anos. Esse fato, somado à ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários, explica, em boa medida, o fato de que menos de 1% do estoque da dívida ativa da União, de R\$ 400 bilhões, ingressa nos cofres públicos a cada ano por essa via, sendo que o percentual do ingresso não ultrapassa 2,5% do estoque (R\$ 9,6 bilhões de arrecadação em 2006), mesmo com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais. O estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões. Esse número representa uma vez e meia a arrecadação da União de 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca de metade do PIB do país. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/648733.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2009.

Nessa visão contemporânea do processo, busca-se, tanto quanto possível, a plenitude da Justiça, seja em seus aspectos instrumentais, seja nos materiais, como modelarmente sugerido por John Rawls.

Todos os mecanismos devem ser mobilizados nessa concretização, tanto na área judicial como na administrativa, cabendo, nesse último caso, como medida de extrema urgência, o resgate e a valorização do processo administrativo (deixamos de fora a velha e sempre presente discussão a respeito de “processo” *versus* “procedimento”), na esteira de tradição administrativa (Portugal, Espanha, França etc.) ou judiciarista (sobretudo os Estados Unidos, nosso modelo de 1891).

Torna-se premente a valorização da instância administrativa, de tal modo que possa servir como precioso instrumento de solução de conflitos tributários pela forma mais cômoda, rápida e menos dispendiosa.⁸⁴

Todavia, o princípio do devido processo legal não se resume à garantia da sua duração razoável abrangendo outras garantias, como o contraditório, a ampla defesa, duplo grau de jurisdição, a igualdade, bem como a publicidade e a motivação das decisões.

Dessa maneira, a aceleração processual deve ser implementada com a cuidadosa observância dessas garantias, sob pena da velocidade processual aniquilar o direito de defesa tão caro ao Estado Democrático de Direito.

Os primeiros princípios que devem ser objeto de conciliação com a duração razoável do processo são os do contraditório e da ampla defesa.

O princípio do contraditório garante ao jurisdicionado o direito de se manifestar em todas as fases do processo. Em verdade, consiste no direito de ser ouvido paritariamente no processo em todos os seus termos.⁸⁵ O princípio da ampla defesa garante ao contribuinte e à Fazenda Pública a utilização de todos os instrumentos processuais previstos em lei para a realização do contraditório.⁸⁶

Encontra-se ultrapassada, atualmente, a discussão sobre a aplicação desses princípios apenas em relação aos processos judiciais, assim sendo, tanto a Fazenda

⁸⁴ NOGUEIRA, 1999:83-84.

⁸⁵ NERY JUNIOR, Nelson, op. cit, p. 172.

⁸⁶ Adilson Rodrigues Pires esclarece: “O princípio da ampla defesa, portanto, compreende o direito à produção de todos os meios de prova inerentes ao litígio na esfera administrativa. O contribuinte tem inteira liberdade para apresentar documentos, solicitar diligências ou perícias técnicas e requerer a oitiva de testemunhas que considere favoráveis à defesa de seus direitos” (PIRES, Adilson Rodrigues. Algumas reflexões sobre o processo administrativo fiscal. Prazo para a conclusão do processo em primeira e segunda instâncias. In: ROCHA, Sérgio André [Coord.]. *Processo administrativo tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 23).

Pública quanto o contribuinte possuem o direito legítimo de demonstrar suas razões jurídicas e fáticas nos processos de cobrança, compensação, imunidade e isenção de tributos.⁸⁷

Esse é o entendimento de Alberto Nogueira sobre a aplicação do devido processo legal aos processos administrativos:

Entendemos que, ao se referir expressamente o Constituinte no mencionado art. 5.º, incisos LIV e LV, ao “devido processo legal” em processo judicial ou administrativo, tornou imperiosa a estruturação também no âmbito da Administração, de um instrumento que assegure ao contribuinte a garantia do *due process of law*.⁸⁸

Na mesma linha de entendimento ressalta Carlos Roberto Siqueira Castro:

Outro campo em que o instituto do *devido processo legal* reveste-se de magnânima utilidade para a salvaguarda da esfera jurídica dos administrados tem a ver com a garantia da ampla defesa nos processos administrativos. É certo, contudo, que os princípios do contraditório e da plenitude da defesa insculpidos no art. 153, §§15 e 16 da Constituição anterior são precipuamente destinados à instrução criminal, conforme entendimento originário do Supremo Tribunal Federal e de muitos de nossos doutrinadores. Hoje, porém, já não se pode duvidar quanto à extensibilidade de tais princípios às relações travadas nas searas do Direito Administrativo, especialmente as de natureza contenciosa. E não estamos a nos referir tão-somente ao âmbito do chamado processo administrativo disciplinar (...).⁸⁹

Acrescente-se, ademais, que no processo administrativo fiscal a aplicação do princípio do contraditório é perseguida tanto pela Fazenda Pública quanto pelo contribuinte, pois a própria Fazenda Pública tem interesse de cobrar o tributo nos

⁸⁷ Alberto Xavier elucida: “O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo de seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento ou processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão (‘princípio da igualdade de armas’); e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pelas outras” (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 10).

⁸⁸ NOGUEIRA, 1999:88.

⁸⁹ SIQUEIRA CASTRO, Carlos Roberto. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 354-355.

estritos limites da capacidade contributiva e da legalidade tributária, o que a obriga a buscar incansavelmente a verdade material.⁹⁰

Portanto, a aplicação do princípio da verdade material consubstanciando na incessante busca da verdade dos fatos, inerente a esse procedimento, dificulta a celeridade processual, eis que sempre deve ser permitido ao contribuinte comprovar a inexistência do fato gerador ou qualquer outra incorreção existente no lançamento tributário, por meio de todas as formas admitidas pelo direito e a qualquer tempo.

Vejam, então, a aparente antinomia entre a verdade material e o princípio da celeridade processual: o contribuinte deve, no momento da apresentação de sua impugnação, demonstrar as razões que invalidam a constituição do crédito tributário e apresentar todas as provas que sustentam seus argumentos, sob pena de preclusão.

Se, no entanto, o contribuinte consegue localizar o comprovante de pagamento do tributo ou comprova, pela sua escrita fiscal, a inexistência do fato gerador após a apresentação da impugnação, por certo, deve ser dada a chance de o contribuinte apresentar essas provas após a apresentação da impugnação ou até mesmo na segunda instância administrativa, com o intuito de preservar a verdade material que consequentemente tem o objetivo de afastar demandas inúteis perante o Poder Judiciário.

Para Aurélio Pitanga Seixas Filho, a administração deve sempre privilegiar o princípio da verdade material:

A ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já

⁹⁰ A efetividade quer dizer não apenas a oportunidade de ser ouvido, mas a efetiva manifestação das partes. Adilson Rodrigues Pires aponta o papel do Estado no processo administrativo fiscal: “O interesse material a ser defendido é o do Estado, titular do direito imanente ao processo e detentor do real interesse na solução da lide. À administração cabe tão somente apurar a verdade material ínsita ao processo. Essa é uma questão intrigante, vez que o sujeito ativo da relação jurídica não tem interesse material, mas, tão somente, interesse processual. Em outras palavras, a autoridade conduz o processo, mas o interesse material pertence, de fato, à coletividade, real titular do direito, representada processualmente pela administração federal” (PIRES, Adilson Rodrigues. Algumas reflexões sobre o processo administrativo fiscal. Prazo para a conclusão do processo em primeira e segunda instâncias. In: ROCHA, Sérgio André [Coord.]. *Processo administrativo tributário*: estudos em homenagem ao professor Aurélio Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 28).

que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para a obtenção da verdade dos fatos.

(...)

O dever investigatório dirigido pela discricionariedade da autoridade fiscal não pode ficar amarrado por formalismos, sob pena de não se descobrir corretamente a verdade dos fatos, ou de ficar cercado o direito de defesa do contribuinte.⁹¹

A despeito de alguns conselheiros entenderem pela impossibilidade da apresentação de provas após a impugnação, tendo em vista a caracterização da preclusão, há diversas decisões do Conselho de Contribuintes permitindo a produção dessa prova.

Ora, o contribuinte que apresenta uma prova apenas em segunda instância está prejudicando drasticamente a celeridade processual, pois, em se tratando de matéria fática, muito provavelmente o processo irá retornar para a avaliação da primeira instância administrativa para que, após a verificação dessa prova pela autoridade fazendária, o Conselho se manifeste sobre o novo conteúdo probatório dos autos.

Nessa hipótese, o comportamento do contribuinte – apresentando provas depois da impugnação – deflagrou o retardamento do processo, sendo defeso a este requerer indenização ou qualquer outra consequência jurídica decorrente da demora processual por ele causada, pois a Fazenda Pública tem o direito, ou melhor, o dever de aceitar essas provas e se manifestar acerca delas, não podendo ser imputada a ela a conduta retardatária.

Por esse prisma, é possível afirmar que o caminho natural do processo deve ser traçado pelo legislador de maneira a assegurar que sua formalização seja compacta, como é o caso da concentração da argumentação jurídica e do conteúdo probatório no momento da impugnação, mas sem impedir que se excepcione os caminhos céleres traçados pela lei (pela verificação), no caso concreto, da sua necessidade para a realização da justiça.

No exemplo demonstrado, a lei age bem ao exigir a apresentação das provas juntamente com a impugnação viabilizando a imediata análise da legalidade do

⁹¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 46-47.

lançamento realizado por parte da Fazenda Pública. Por certo, a abertura de prazo para a produção de provas após a apresentação da impugnação, como ocorre no processo judicial, seria um procedimento burocrático e injustificado no processo administrativo.

Não se quer dizer com isso que os julgadores devem desprezar a documentação juntada depois desse prazo, mas a apresentação das provas a destempo certamente retardará a marcha processual traçada pela lei, devendo o contribuinte suportar os ônus dessa demora.

Quer-se demonstrar, dessa forma, que não existe nenhum princípio absoluto. A celeridade processual deverá ser prestigiada, acima de tudo, no momento da elaboração das leis sobre o processo administrativo, ou seja, a lei deve prever todas as formas equânimes, porém céleres, para o desenvolvimento das fases processuais. Não podemos, contudo, fechar os olhos para as exceções que poderão fugir do padrão de celeridade fixado pela lei e que serão tratadas de forma particularizada.

Nesse particular, somos obrigados a abordar um ponto bastante sensível sobre o processo administrativo fiscal, pois, em alguns casos, conforme demonstraremos, a demora no processo pode ser desejada pelo contribuinte que, em tese, deveria ser o maior defensor da sua não ocorrência. Trata-se da utilização das impugnações e dos recursos de forma protelatória na fase administrativa.

Isso porque o Código Tributário Nacional, no inciso III, do art. 151, determina que a discussão administrativa, nos termos da Lei, suspenda a exigibilidade do crédito tributário. Dado o efeito concedido pelo Código Tributário Nacional à discussão administrativa, principalmente por permitir ao contribuinte o acesso à obtenção da certidão positiva com efeito de negativa, o direito ao processo poderá ser utilizado de forma abusiva.⁹²

⁹² José Carlos Barbosa Moreira repele o mito de que todos os jurisdicionados desejam a celeridade processual; no caso do processo administrativo fiscal podemos aplicar a premissa que o bom contribuinte quer aplicar a celeridade e o mau contribuinte deseja o maior prolongamento possível do processo administrativo fiscal: “O submito n. 2 é a ideia de que todos os jurisdicionados clamam, em quaisquer circunstâncias, pela solução rápida dos litígios. Ideia ingênua: basta alguma experiência na vida forense para mostrar que, na maioria dos casos, o grande desejo de pelo menos um dos litigantes é o de que o feito se prolongue tanto quanto o possível. Ajunto que os respectivos advogados nem sempre resistem à tentação de usar todos os meios ao seu alcance, lícitos ou ilícitos que sejam, para procrastinar o desfecho do processo: os autos retirados deixam de voltar a cartório no prazo legal, criam-se incidentes infundados, apresentam-se documentos fora da oportunidade própria, interpõem-se recursos, cabíveis ou incabíveis,

De fato, o contribuinte pode se utilizar do processo com finalidade protelatória, mas cabe aos julgadores impedir o abuso de direito, como, por exemplo, negando a produção das provas fora do prazo legal, quando constatada sua desnecessidade.

No entanto, na maioria dos casos, o prolongamento do processo administrativo fiscal acarreta diversos prejuízos para o contribuinte e para a Fazenda Pública.

Como ressaltado anteriormente, em relação à empresa, a demora do processo pode impossibilitar a produção de provas, depreciar a negociação de bens da empresa, afetar a entrada de investimentos, pois o passivo fiscal impacta na expectativa do recebimento da rentabilidade, além de aumentar vertiginosamente a dívida em razão dos acréscimos moratórios.

Ademais, a solução do litígio servirá, certamente, para que o contribuinte possa pautar sua conduta no futuro, como ressalta Misabel Derzi:

Em resumo, o sistema jurídico cumpre função insubstituível, que mais se acentua nas sociedades contemporâneas de alta complexidade. Por meio do binômio lícito/ilícito, o sistema se diferencia do restante do ambiente e se autonomiza, generalizando e estabilizando as expectativas normativas de comportamento. A função primacial do Direito, que se dá na formação das expectativas, se especializa na solução dos conflitos.⁹³

Em relação ao Fisco, a demora também é prejudicial, pois retarda o ingresso de numerário. Há, também, prejuízos para a sociedade em geral afetando diretamente a livre concorrência, como aponta, inclusive, o próprio Ministério da Fazenda, conforme a Exposição de Motivos Interministerial n.º 00204/2008 – MF do Projeto de Transação Tributária assinada pelos ministros Guido Mantega e José Antonio Dias Toffoli:

5. Vale notar, ainda, que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresariais que honram pontualmente suas obrigações fiscais veem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer

contra todas as decisões desfavoráveis, por menos razão que se tenha para impugná-las, e assim por diante. (...)” (MOREIRA, José Carlos Barbosa, *op. cit.*, p. 3).

⁹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitação constitucional ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 218-219.

com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.⁹⁴

Nesse cenário demora e prolongamento procesual desponta a edição de súmulas, instrumento que tende a conferir celeridade ao processo, a exemplo do que fez o 2.º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Essas súmulas, no entanto, devem ser utilizadas com parcimônia para que não restrinjam o direito ao exercício do contraditório e da ampla defesa. Em outras palavras, a edição da súmula deve ser feita de forma responsável, observando, primeiramente, a consolidação do pensamento dos julgadores, ou seja, as súmulas não devem ser editadas quando ainda perdurarem os debates ou pontos controvertidos entre câmaras que compõem os conselhos ou até mesmo se há dúvidas perante o Poder Judiciário sobre a questão jurídica que se pretende sumular.

A súmula deve refletir o amadurecimento de determinada questão jurídica, conferindo segurança jurídica aos contribuintes. Ademais, deve ser verificada de forma bastante cuidadosa a aplicação das súmulas no caso concreto, sob pena de violação do princípio do contraditório e da ampla defesa, bem como por acarretar na possível abertura de discussões judiciais desnecessárias.

Da mesma forma, a celeridade processual não pode esvaziar o princípio da motivação das decisões. Por certo, o julgador deverá fundamentar suas decisões demonstrando ao sujeito passivo quais foram as razões de decidir.

A motivação das decisões é necessária não somente para que a decisão se torne inteligível, como também para que assuma caráter pedagógico suficiente para pautar a conduta dos contribuintes em relação aos fatos geradores futuros.⁹⁵

⁹⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/648733.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2009.

⁹⁵ Sérgio André Rocha destaca que a principal importância da motivação dos atos administrativos consiste na possibilidade do controle da legalidade dessas pelos destinatários: “Como dito, a principal função da exigência da motivação dos atos administrativos decisórios praticados no âmbito do processo e do procedimento administrativos consiste na possibilidade de controle da legalidade das decisões proferidas pelos seus destinatários, isso por intermédio da verificação dos fundamentos externados pela administração pública, a justificar a sua prática” (ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 82-83).

Outra medida que se pretende adotar aos processos administrativos, inclusive prevista em várias leis que versam sobre processo administrativo fiscal, consiste na possibilidade da intimação do contribuinte por e-mail. A denominada intimação eletrônica.

Em regra, nos processos administrativos fiscais a comprovação da ciência é realizada, preferencialmente, por meio de intimação pessoal. Na prática, os contribuintes recebem uma notificação para comparecer à repartição fiscal e tomar ciência da decisão, ou recebem uma carta registrada comprovando o recebimento da intimação enviada pelo correio.

No processo administrativo fiscal, a publicação no Diário Oficial como forma de publicidade aos atos é normalmente afastada, pois não há a necessidade de constituição de advogado para a defesa no processo administrativo fiscal, não sendo razoável esperar que o contribuinte, o contador da empresa ou qualquer outra pessoa que represente o sujeito passivo (e que não seja advogado) faça diariamente o acompanhamento das informações publicadas no Diário Oficial.⁹⁶

Por essas razões, o legislador estabeleceu a intimação pessoal como mecanismo preferencial para a realização do princípio da publicidade no processo administrativo fiscal.

Contudo, com a revolução tecnológica e a conseqüente inserção da internet como mecanismo de comunicação entre as pessoas, algumas legislações inseriram a intimação eletrônica como mecanismo para a realização das intimações.

A intimação eletrônica, a nosso ver, encontra alguns óbices para sua aplicação, como, por exemplo, a impossibilidade da certificação quanto ao recebimento da mensagem, a impossibilidade da identificação da pessoa que recebeu a mensagem, assim como, a possibilidade de pessoas se passarem por órgãos públicos e disseminarem vírus ou invadirem as máquinas de empresas concorrentes apagando a comunicação expedida eletronicamente, com a conseqüente caracterização da perda do prazo.

⁹⁶ Há quem sustente, inclusive, de forma jocosa, que se alguém quiser guardar um segredo deve publicá-lo no Diário Oficial.

Em que pese o terrorismo das afirmações realizadas, levadas certamente pelo medo da novidade, tal mecanismo de comunicação entre a Fazenda Pública e o contribuinte deve ser objeto de uma regulamentação cuidadosa, para que não se choque com as demais garantias constitucionais processuais.

Um dos cuidados que verificamos na legislação do estado do Rio de Janeiro sobre o tema foi à exigência da manifestação prévia e específica do contribuinte quanto a essa opção de ciência dos atos administrativos.

Em suma, as garantias processuais, como o contraditório, a ampla defesa, a publicidade dos atos administrativos e a motivação das decisões devem sempre ser prestigiadas, sem o esquecimento de que o processo administrativo fiscal deve ser idealizado legislativamente da forma mais célere possível, cabendo aos julgadores a incumbência de fazerem as adequações necessárias, no caso concreto, para a conformação entre aquelas garantias e a duração razoável do processo.

3 A garantia da duração razoável no processo administrativo fiscal

3.1 A aplicação do art. 49 da Lei n.º 9.784/99

Traçada a disciplina jurídica que rege a aludida garantia em âmbitos internacional e constitucional, cabe-nos analisar as regras infraconstitucionais que tratam da duração razoável do processo administrativo fiscal.

Primeiramente, é importante registrar que o processo administrativo fiscal consiste no controle de legalidade dos atos praticados pela administração pública, ou seja, uma vez lançado o tributo ou não homologada determinada compensação tributária, é facultado ao contribuinte solicitar que a própria Fazenda Pública reveja o ato administrativo por ela realizado.

Conforme ressaltado, essa revisão administrativa permite que o contribuinte apresente as questões fáticas e jurídicas que justificam o não pagamento do tributo e, por conseguinte, evita a utilização do Poder Judiciário de forma desnecessária e custosa para o Estado.⁹⁷

⁹⁷ Quanto ao dever do Fisco de analisar novamente seus atos, cabe registrar as palavras de Aurélio Pitanga Seixas Filho: “Como já exposto, um dos requisitos de validade do lançamento é a sua notificação ao contribuinte, é dar a conhecer os motivos por que foi constituído, a descrição dos fatos testemunhados pela autoridade fiscal e a sua valoração jurídica que levou à determinação do valor do tributo.

Com a motivação do lançamento tributário, o contribuinte estará em condições de exercer convenientemente o seu direito de defesa, formulando os quesitos apropriados para obter da administração fiscal a devida justificação do seu ato.

Apesar desta reclamação do contribuinte poder ser formulada sem o pagamento de qualquer taxa ou do próprio pagamento do tributo que está sendo exigido, entendem os tribunais que, configurando o lançamento uma lesão a direito individual, pode o cidadão mover uma ação judicial para anular o lançamento tributário sem utilizar ou esgotar os recursos administrativos apropriados, mesmo que possuidores de efeito suspensivo.

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” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário [a função fiscal]*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 134-135).

Essas são algumas benesses trazidas pela utilização da via administrativa que, por essas e outras razões, merece disciplina jurídica própria.

A disciplina jurídica própria a que nos referimos, ou melhor, o conjunto de normas que rege os processos administrativos, deve ser estabelecido em cada uma das esferas da União, bem como em cada estado e em cada município, que deverão legislar acerca do seu processo administrativo fiscal.

No âmbito federal, o processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto n.º 70.235/72, recepcionado pela atual Carta Constitucional com *status* de lei ordinária.⁹⁸ Ressalte-se, ainda, que o citado Decreto não foi revogado pela publicação da Lei n.º 9.784/99.

Isto porque, apesar de a Lei n.º 9.784/99 ser posterior e ter como conteúdo material a disciplina jurídica do processo administrativo em âmbito federal, o Decreto n.º 70.235/72 prevalece em nosso ordenamento por ser específico em relação à Lei n.º 9.748/99, pois trata do processo administrativo “fiscal” federal.

Em outras palavras, não há dúvida de que o Decreto n.º 70.235/72 é o diploma que regula os processos administrativos fiscais federais. Tal afirmativa se baseia no princípio da especialidade, pois mesmo datando de 1972 não se registra qualquer diploma posterior tratando dessa matéria (disciplina do processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União).

Tal afirmativa, inclusive, encontra-se expressa no texto legal, como se verifica da redação do art. 69 da Lei n.º 9.784/99: “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos dessa lei”.

Assim, é correto afirmar que o Decreto n.º 70.235/72 continua sendo a base legislativa que regula o processo de cobrança de créditos tributários, devendo, contudo, ser aplicada subsidiariamente a Lei n.º 9.784/99, especialmente quando houver lacunas ou omissões no referido Decreto, como defendem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López:

⁹⁸ Conforme decisão do Tribunal Federal de Recursos. AMS n. 106.747-DF.

(...) O processo administrativo no âmbito federal vem sendo instaurado e conduzido com fulcro no Decreto n.º 70.235/72 com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748/99 e posteriores. Nesta legislação são definidas regras de estruturação dos órgãos de julgamento, de competência para a realização de atos processuais e explicitados os direitos e deveres das partes envolvidas no processo. Já a Lei n.º 9.784/99 tem a função de norma geral; nela, são estabelecidas as regras de relacionamento entre a Administração e os particulares, seus direitos e deveres. A par das regras específicas de cada área de atuação da Administração Pública (fiscal, licitações, disciplinar), esta norma veicula preceitos gerais que padronizam o regramento básico do processo administrativo, conferindo uniformidade ao sistema processual.⁹⁹

Cabe lembrar ainda que o Decreto n.º 70.235/72 foi produzido em pleno regime ditatorial, gerando impactos diretos no seu conteúdo, necessitando assim da integração para uma melhor adequação de seus preceitos com os princípios vigentes, papel que é exercido pela Lei n.º 9.784/99.

Aliás, pela leitura do Decreto percebe-se que este se resumiu, basicamente, em estabelecer regras procedimentais, ao passo que a Lei n.º 9.784/99, produzida em outro contexto político, reflete com muito mais vigor as normas constitucionais processuais, como assevera Sérgio André Rocha:

Com efeito, ao se examinar as regras do Decreto n.º 70.235/72, nota-se que o mesmo traz disposições meramente procedimentais de realização do processo administrativo fiscal. Embora sua edição possa ser considerada um avanço na sistematização do processo administrativo fiscal federal, é de se reconhecer que àquela época, em plena ditadura militar, princípios jurídicos e direitos dos administrados que hoje dão os contornos das relações em que toma parte o Poder Público não eram considerados.

A seu turno, a Lei n.º 9.784/99 veio ao lume sob um cenário jurídico distinto, tratando-se de texto legal comprometido com a realização, pelo processo, dos direitos dos administrados, o que gerou a positivação, no aludido diploma normativo, dos direitos processuais dos administrados, bem como dos deveres da Administração no âmbito do processo.¹⁰⁰

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

⁹⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 33.

¹⁰⁰ ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 243-244.

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.

De fato, existem alguns dispositivos no Decreto n.º 70.235/72 que tentam imprimir celeridade processual, entre eles destacamos os arts. 3.º e 4.º, mas tais artigos estão longe de refletir a verdadeira expressão do princípio da duração razoável do processo.

O art. 4.º do Decreto n.º 70.235/72¹⁰¹ fixa o prazo genérico de 8 dias para a execução dos atos processuais por parte da administração pública e o art. 3.º fixa o prazo de 30 dias para a prática de atos processuais solicitados por outra jurisdição.

Esses prazos, contudo, não são observados pela administração pública e, diante da ausência de sanções nas hipóteses de sua inobservância, tais dispositivos caíram no

¹⁰¹ “Art. 4. Salvo disposição em contrário, o servidor executará os atos processuais no prazo de oito dias.”

esquecimento, sendo encarados como meras normas programáticas, como elucidam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López:¹⁰²

A exemplo do art. 3.º acima comentado, o artigo 4.º do PAF contém dispositivo dirigido à autoridade local. Esses prazos são considerados impróprios, e o seu descumprimento, em princípio, não traz prejuízos na esfera processual. Para a extrapolação desse prazo, bem como dos prazos que existem para o juiz, julgadores e serventuários da Justiça, a legislação não previu sanção específica. Contudo, o servidor que descumprir a regra poderá ser responsabilizado administrativamente e, dependendo do caso, criminalmente, conforme tipo descrito no art. 319 do Código Penal, assim reproduzido: “retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal – Pena: detenção de 3 (três) meses a 1 (um) ano e, multa”.¹⁰³

Verifica-se, com facilidade, que o Decreto n.º 70.235/72 não fixou um prazo para a prolação da decisão administrativa, que é o tema deste trabalho, mas, sem dúvida, caso fossem cumpridos os prazos contidos no aludido Decreto, relativamente ao tempo para a prática dos atos processuais, os processos administrativos certamente se findariam dentro de um prazo razoável.

Desse modo, a lacuna deixada pelo Decreto n.º 70.235/72 pode ser preenchida, em tese, pelo disposto no art. 49 da Lei n.º 9.784/99. O grande obstáculo para a aplicação desse artigo reside na indefinição do marco inicial para a contagem do prazo, pois o prazo de 30 dias referido no citado art. 49 se inicia “com o término da instrução processual”.

Ora, a instrução processual não tem prazo previsto para terminar, caracterizando assim evidente indefinição temporal quanto à contagem do prazo, o que prejudica diretamente sua efetividade.

¹⁰² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez, op. cit., p. 98.

¹⁰³ No mesmo sentido, Sérgio André Rocha: “Os arts. 3. e 4. do Decreto 70.235/72 estabelecem prazos que devem ser observados pelos servidores, devendo ser interpretados à luz da natureza dos prazos que são impostos às autoridades administrativas, os quais configuram prazos impróprios, ou seja, prazos em relação aos quais não se configura a preclusão temporal. Nessa ordem de raciocínio, o não-cumprimento dos prazos referidos nesses artigos não obstaculiza a sua prática intempestiva, dando ensejo, tão-somente: (a) à possibilidade de punição administrativa do servidor pelo descumprimento do preceito normativo; e, (b) à configuração de ato coator omissivo, a viabilizar o recurso ao Poder Judiciário, nos casos em que a omissão administrativa causar danos ao administrado” (ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 282).

Para tornar mais clara a crítica ao citado art. 49, faz-se premente debater o conceito de instrução processual.

Essa fase, qual seja, a instrução processual, consiste nas atividades destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada da decisão. Essas atividades podem ser realizadas de ofício ou a requerimento dos interessados, nos termos do art. 29 da Lei n.º 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, por via de regra, essa fase se inicia após a apresentação da impugnação ao auto de infração lavrado pela autoridade fiscal. Veja-se a explicação das fases existentes no processo administrativo registrado por Célio Armando Janczeski:

Recebida a impugnação, o processo administrativo passa para a fase da instrução, na qual se produz a prova requerida pelo contribuinte ou determinada de ofício pela autoridade condutora do processo, visando esclarecer os termos da defesa apresentada e preparar o processo para julgamento. Ultrapassada a fase probatória, o feito é julgado.¹⁰⁴

De acordo com a sistemática legal, uma vez lavrado o auto de infração relativo a tributos federais, poderá o sujeito passivo contestá-lo administrativamente no prazo de 30 dias, devendo o contribuinte, nos termos do Decreto n.º 70.235/72, apresentar todas as questões de fato e de direito que julgar cabíveis.

Nesse momento processual – da impugnação – deverá ser iniciada a formação das provas, sendo obrigatória, até mesmo, a formulação dos quesitos relativos à prova pericial, caso o contribuinte tenha interesse em fazer uso dessa espécie de prova, o que atesta a obrigatoriedade da concentração das provas no momento da apresentação da impugnação.

Para um entendimento mais acurado, vejamos o disposto no art. 16 do Decreto n.º 70.235/72:

¹⁰⁴ JANCZESKI, Célio Armando. *Processo tributário administrativo e judicial na teoria e na prática*. 2. ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006, p. 77.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I – a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II – a qualificação do impugnante;

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito;

V – se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição;

§1.º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§2.º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§3.º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§4.º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§5.º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§6.º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

No entanto, pelo princípio da verdade material e da oficialidade, a autoridade fiscal deverá buscar outras provas, além das que carregam os autos, para determinar a solução da controvérsia contida no processo administrativo.

Diante desse cenário, é correto afirmar que após a apresentação da impugnação a autoridade julgadora deve avaliar as provas apresentadas pelo contribuinte no ato da impugnação, como também verificar a conveniência de serem apresentadas provas adicionais ou até mesmo determinar a realização de perícia ou diligências. Todos esses

atos compõem a determinada fase instrutória do processo, mas especificamente a fase da admissão da prova.

Para Francesco Carnelutti, a fase de instrução processual pode ser definida como aquela em que a autoridade julgadora verifica o cabimento (admissão da prova) e a realização propriamente dita das provas, denominada por ele como assunção da prova:

Desde que, no estudo da estática processual, comecei a referir-me aos encargos do órgão judicial, delineei a distinção entre provas constituídas e provas por constituir (supra, n.º 188), que devo recordar neste momento do estudo do procedimento; a distinção se refere exclusivamente ao modo de inspeção, segundo, que a secretaria possa ou não atender a ela no mesmo ato em, para a decisão do litígio, as deve valorar. É claro que, se a inspeção deve ser feita em separada da valoração, dá-se a este respeito um grupo de atos e, portanto, uma fase do procedimento que se compreende na instrução e, ao que convém, dá-se o nome de assunção das provas ou instrução probatória.

Por sua vez, a assunção das provas exige a necessidade de que, antes de a ela proceder, o juiz resolva as questões relativas à eficácia da prova por constituir; senão quisesse assim e qualquer prova fosse assumida, o processo correria o risco de se perder em uma massa de atos inúteis; para que serviria, por exemplo, interrogar testemunhas sobre fatos que não podem se provar a não ser por documentos ou que careçam de interesse para a decisão? Portanto, a assunção das provas deve ir precedida da admissão das provas (constituir); assim se chama aquela fase incidental da instrução que está destinada à valoração preventiva da utilidade da prova por constituir.¹⁰⁵

É justamente a análise da admissão e da assunção das provas que não possui prazo fixado por lei.

Desse modo, de acordo com a legislação que rege o processo administrativo federal, verifica-se que o legislador não fixou um prazo para que a autoridade julgadora se manifestasse acerca das provas apresentadas ou até mesmo sobre o prazo para a determinação de provas adicionais, prejudicando a aplicação do art. 49.

Existem, por certo, casos que demandam um grande conteúdo probatório, como, por exemplo, a análise de notas fiscais e escritas contábeis, ao passo que outras questões são eminentemente jurídicas e, portanto, não demandam qualquer dilação probatória.

¹⁰⁵ CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. 2. ed. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004, p. 279. v. IV.

Dessa forma, a nosso ver, deveria ter sido fixado um prazo para que autoridade preparadora se manifestasse acerca das provas apresentadas, tomando-se como parâmetro os casos que demandam maior tempo possível para a realização dessa análise, para que não houvesse prejuízo à Fazenda Pública, mas sempre com esmero no princípio da eficiência.¹⁰⁶

Todavia, não há qualquer menção na Lei n.º 9.784/99 quanto ao prazo de duração dessa fase do processo, o que, conforme será demonstrado adiante, não ocorre nas fases que a antecedem (autuação e impugnação) e na fase que a sucede (decisão).

No que diz respeito à fase antecedente, sabe-se que a Fazenda Pública tem cinco anos para lançar o crédito tributário, apesar de algumas divergências doutrinárias e jurisprudenciais, o que nos leva a concluir que a realização desse ato possui expressa delimitação temporal. Ademais, uma vez autuado, o contribuinte tem 30 dias para impugnar o auto de infração, sob pena de preclusão, fato que releva o caráter inexorável atribuído a esse prazo.

Logo, as atividades que antecedem a instrução processual, a autuação fiscal e a impugnação estão temporalmente fixadas na lei, havendo, de outra sorte, expressa previsão para o julgamento, reprise-se, em até 30 dias depois de encerrada a instrução processual.

Assim colocada a questão, fica clara a ausência de critério para a aplicação do art. 49 da Lei n.º 9.784/99, diante da inexistência de prazo para o encerramento da instrução processual. A indefinição quanto ao momento em que deve ser encerrada a instrução processual, o que por si só prejudica a aplicação do artigo em exame, deve ser somada ao fato dos contribuintes não terem (ou terem com certa dificuldade) acesso aos autos do processo administrativo, sendo quase impossível realizar o controle desse prazo.

A negativa de acesso aos autos prejudica a verificação do momento em restará encerrada a instrução processual, pois em se tratando de ato interno da autoridade preparadora, é possível que a instrução tenha se encerrado há mais de 30 dias e que o

¹⁰⁶ A definição desse prazo chegou a ser incluída na Lei n. 11.457/2007, mas foi objeto de veto presidencial, conforme será visto no capítulo seguinte.

contribuinte não tenha conhecimento desse fato e, por consequência, não consiga fazer valer o dispositivo legal.

Assim, mesmo que tenha se encerrado a fase instrutória em um prazo razoável, dificilmente o contribuinte terá acesso a essa informação, tornando inaplicável, ou de difícil aplicação, na prática, o art. 49 da Lei n.º 9.784/99.

Por esses motivos, muitos contribuintes têm procurado amparo no Poder Judiciário, para que possam dar efetividade ao seu direito à duração razoável do processo administrativo.

Nesse caso, o administrado não estará renunciando discussão administrativa, pois não pretende discutir o mérito do suposto crédito tributário ou qualquer outra matéria de cunho tributário, mas pretende tão somente que o Poder Judiciário exija que a administração pública se pronuncie acerca do requerimento ou recurso apresentado.

A jurisprudência nacional, inclusive, tem prestigiado o princípio da duração razoável do processo, mesmo havendo as imprecisões temporais alinhavadas supra, e no que se refere ao processo administrativo, sempre sobre a ótica do princípio da eficiência administrativa.

Essa mesma jurisprudência nacional entende incabível a alegação do Fisco de que a demora processual é justificada em razão do excesso de trabalho da administração pública.

Senão, vejamos:

CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO –
MANDADO DE SEGURANÇA – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO
– PEDIDO DE REVISÃO DE DÉBITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA
– PRAZO RAZOÁVEL PARA CONCLUSÃO – DIREITO
FUNDAMENTAL – ART. 5.º, LXXVIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
– PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA – RECONHECIMENTO DA
INEXISTÊNCIA DE DÉBITOS PELA AUTORIDADE IMPETRADA.

1. A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Constituição Federal, art. 5.º, inciso LXXVIII, incluído pela Emenda Constitucional n.º 45/2004)

2. O princípio da eficiência determina que a atividade administrativa seja desenvolvida com fins à satisfação das necessidades dos administrados, traduzindo-se na qualidade dos serviços públicos prestados.
3. A falta de servidores e o excesso de trabalho alegados não podem inviabilizar o direito do administrado de obter resposta ao seu pedido de revisão de créditos (processos administrativos 10768.522667/2006-44 e 10768.522668/2006-99), para fins de emissão de certidão negativa de débito com vistas à participação em licitação pública.
4. A conclusão dos procedimentos administrativos não pode ser postergada indefinidamente. O silêncio da Administração, nesse caso, caracteriza abuso a ser corrigido mediante a concessão de ordem para determinar à autoridade impetrada a conclusão dos processos em prazo razoável.
5. No presente caso, a demora na verificação da regularidade fiscal do impetrante não pode obstar a consecução de suas atividades, mormente se a própria autoridade impetrada reconhece a inexistência de débito.
6. Remessa oficial improvida.¹⁰⁷

Há, ainda, diversos julgados reconhecendo a aplicabilidade da art. 49 da Lei n.º 9.784/99 aos processos administrativos fiscais apontando, igualmente, os problemas ligados a sua efetividade, mas em razão do princípio da duração razoável do processo e da eficiência, o Poder Judiciário, em alguns julgados, reconheceu como razoável que seja proferida uma decisão administrativa em 120 dias, *in verbis*:

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

¹⁰⁷ TRF 2. Processo n. 200651010238906. DJ de 27-9-2007, p. 170-171.

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.^{108, 109}

As decisões judiciais deixam bastante claro que os possíveis problemas estruturais da administração pública não justificam a postergação do julgamento do processo. De fato, a administração pública não possui pessoal, nem maquinário suficiente para fazer valer o princípio da celeridade processual.

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 no capítulo 2.

Assim, a inexistência desses meios não pode servir como escusa para a inobservância do prazo de duração razoável, como esclarece James Marins:¹¹⁰

(...) Como já observamos ao início, o texto constitucional inscreve como garantia a existência de “meios que garantam a celeridade” da tramitação do processo. Estes instrumentos que devem ser assegurados ao administrado podem ser classificados em três espécies:¹¹¹ meios materiais, recursos humanos e meios lógico-processuais.

¹⁰⁸ TRF 5. Processo n. 200772000044946, DE de 2-10-2007.

¹⁰⁹ No mesmo sentido, TRF 4. Processo n. 200572000031669. DJ de 8-2-2006, p. 238.

¹¹⁰ MARINS, James. Princípio da duração razoável do processo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo. Quartier Latin, 2008, p. 643-645.

¹¹¹ Segundo o autor, os meios materiais, humanos e lógico-processuais podem ser resumidos da seguinte forma: “Materiais: Os *meios materiais* dizem respeito à estrutura disponibilizada para que o processo tenha curso adequado e inclui as instalações físicas, como salas ou até mesmo edifícios adequados,

Não se pode dizer que, na hipótese do contribuinte se socorrer ao Poder Judiciário para que este determine a prolação da decisão, acarretará sempre em um conteúdo decisório naturalmente desfavorável ao contribuinte, pois, as decisões deverão ser obrigatoriamente fundamentadas, sob pena de nulidade, conforme a expressa proteção prevista na Carta Constitucional, cabendo, assim, a realização do controle dessas decisões.

Nesse sentido, havendo decisão teratológica ou simplesmente descompassada com os fatos e argumentos jurídicos, ou seja, se for proferida uma decisão apenas para cumprir o prazo sem qualquer sustentação jurídica, caberá, a toda evidência, responsabilização do agente público e a decretação da nulidade da decisão.

Além da indenização pela demora no processo, objeto de debate no capítulo 1 do presente trabalho, no caso brasileiro há respaldo constitucional e legal para a responsabilização do julgador na qualidade de agente do Estado, nos exatos termos do §6.º, do art. 37 da Constituição Federal.

A responsabilidade, nesse caso, independe, inclusive, da provocação do lesado, como defende Vallisney de Souza Oliveira:

Dessa maneira, se o juiz atrasar o processo por dolo ou fraude, ou por negligência, imperícia ou imprudência, o Estado, independentemente da ação do lesionado visando à reparação do dano, poderá logo acionar o magistrado ou qualquer agente estatal causador do evento, mesmo que concorrentemente, sem prejuízo das ações das corregedorias, dos procedimentos disciplinares e da atuação do Conselho Nacional de Justiça.¹¹²

arquivos, pastas e equipamentos de informática. Este último item, relativo à informatização, assume feição cada vez mais relevante na aceleração dos processos, permitindo desde a formulação eletrônica de pedidos até intimações instantâneas dos atos processuais e, inclusive, a eliminação, em alguns casos, de imensas pastas físicas, de difícil e morosa manipulação. Não há dúvida que a utilização de poderosas ferramentas de informática deverá ser o fator material de maior contribuição à celeridade processual. Certamente, o aumento dos *recursos humanos* contribui para a celeridade e eficiência do processo administrativo. Todavia, não basta apenas a Administração empenhar-se na contratação de mais funcionários públicos, é necessário também investimentos na capacitação de mão-de-obra. Isto quer dizer que é de fundamental importância a profissionalização de quem ocupe o cargo público, quer seja mediante a promoção de concursos públicos sérios que exijam conhecimento do candidato, quer seja mediante a promoção pela Administração de cursos de capacitação, de modo que seja possível prestar-se um serviço com qualidade e presteza. Os meios *lógico-processuais* são aqueles relacionados com as regras de procedimento e processo que contribuem para que o *pro cedere* da lide submetida à Administração se desenvolva de modo a cumprir etapas sucessivas e progressivas” (MARINS, James, op. cit., p. 643-645).

¹¹² OLIVEIRA, Vallisney de Souza, op. cit., p. 34.

O citado autor registra ainda um precedente na Justiça brasileira, em que o Conselho Nacional de Justiça, em 29 de novembro de 2005, determinou que o Tribunal de Goiás designasse um juiz para julgar uma ação divisória cumulada como demarcatória, que tramitava na Comarca de Iaciara há 38 anos, sem que tivesse sido proferida ainda sentença, tendo sido considerada uma verdadeira aberração a demora desse processo.¹¹³

A jurisprudência tem, como visto, protegido o contribuinte contra a demora na tramitação dos processos administrativos, exigindo da administração pública o cumprimento do princípio da eficiência, independentemente das fragilidades apresentadas no Decreto n.º 70.235/72 ou na Lei n.º 9.784/99.

3.2 O art. 24 da Lei n.º 11.547/2007

Diante dos óbices existentes para a aplicação do princípio da duração razoável do processo nos termos do art. 49 da Lei n.º 9.784/99, e com a positivação desse princípio na Carta Constitucional, bem como em razão da necessidade de reestruturação dos órgãos responsáveis pela arrecadação e fiscalização dos tributos federais, o tempo de duração do processo administrativo fiscal voltou a ser uma preocupação em todas as esferas que compõem o Estado Democrático de Direito.

Uma das principais soluções para melhorar o desempenho dos órgãos de arrecadação federal consistiu, fundamentalmente, na unificação da Secretaria da Receita Federal com os poderes relativos à fiscalização das contribuições previdenciárias que, até então, detinha o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

Tal alteração visou maximizar o poder de fiscalização e melhorar a estrutura administrativa, conferindo maior eficiência à administração tributária ou, conforme os termos da Exposição de Motivos Interministerial n.º 144/2005 – MF/MPS/MP/AGU, tal medida tem o fito de reorganizar a administração fazendária da União por meio da simplificação de processos e de outras medidas de eficiência, de modo a incrementar a arrecadação correspondente a tributos e contribuições federais, sem que disso decorra qualquer aumento da carga tributária, pois, que são racionalizados e otimizados os trabalhos dessa função no âmbito do governo federal, na proporção em que aumenta a

¹¹³ OLIVEIRA, Vallisney de Souza, op. cit., p. 34.

independência da atuação da administração tributária e aperfeiçoa sua integração e seus sistemas de atendimento e controle.

Para melhor entendimento, veja-se no apêndice deste trabalho parte da Exposição de Motivos n.º 144/2005, que demonstra claramente os problemas estruturais que impedem a melhoria dos serviços públicos e o desejo de que, com as mudanças sugeridas, seja alterada a duração dos processos administrativos e judiciais.

Do mesmo modo, verifica-se no projeto de lei apresentado (Exposição de Motivos n.º 144/2005), que não foi introduzida nenhuma norma que visasse disciplinar a duração do processo, apesar de constar expressamente na exposição de motivos a preocupação com a eficiência administrativa e a duração dos processos relativos à cobrança e à exigência dos créditos tributários.

Apenas quando o projeto de lei chegou ao Senado Federal é que se iniciou o debate sobre a delimitação do tempo de resposta da administração pública aos requerimentos apresentados pelos contribuintes.

Esse debate foi provocado com a apresentação da Emenda n.º 105 ao Projeto de Lei n.º 20/06, de autoria dos senadores Arthur Virgílio e Tasso Jereissati, *in verbis*:

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.

§1.º O prazo do *caput* poderá ser prorrogado uma única vez, desde que motivadamente, pelo prazo máximo de 180 (cento oitenta) dias, por despacho fundamentado, no qual seja pormenorizadamente analisada a situação específica do contribuinte e motivadamente comprove ser justificável a prorrogação de prazo.

§2.º Caso não haja decisão da autoridade administrativa no prazo total previsto, a contar do protocolo da petição ou defesa administrativa do contribuinte, será considerado nulo o lançamento de ofício ou a notificação de cobrança de tributos ou de penalidade administrativa, sem prejuízo da autoridade competente para decidir responder pessoalmente pelos eventuais prejuízos causados ao Erário Público, nos casos de dolo e culpa.

§3.º Haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 (cento e vinte) dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte.¹¹⁴

¹¹⁴ BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=76740>. Acesso em: 5 maio 2009.

No parecer dessa Casa Legislativa restou clara a motivação que levou a inclusão desse dispositivo ao Projeto da Lei n.º 20/06:

Parece-nos meritória a iniciativa. Depõe contra a segurança jurídica a demora em responder administrativamente aos pleitos do contribuinte. Ademais, os juros de mora sempre retroagem à data de vencimento do débito exigido, razão pela qual a demora em responder ao contribuinte beneficia a própria Fazenda Pública, que receberá seus créditos corrigidos segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC). Por fim, cabe mencionar que o art. 5.º, LXXVIII, da Constituição Federal, assegura a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo, e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. Opinamos pelo seu acolhimento.¹¹⁵

Contudo, na Câmara dos Deputados, a redação desse artigo foi novamente alterada, especificamente no que se refere à consequência jurídica decorrente da inobservância do prazo de duração do processo.

A redação aprovada pelo Senado Federal estabelecia que o auto de infração seria declarado nulo quando ultrapassado o prazo para sua análise no decorrer do processo administrativo, ao passo que a redação da Câmara dos Deputados estabelecia que apenas o objeto da diligência realizada após o prazo de 360 dias seria considerado favorável ao contribuinte. Eis o teor do art. 24, com redação da Câmara dos Deputados:

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.

§1.º O prazo do *caput* deste artigo poderá ser prorrogado uma única vez, desde que motivadamente, pelo prazo máximo de 180 (cento oitenta) dias, por despacho fundamentado no qual seja, pormenorizadamente, analisada a situação específica do contribuinte e, motivadamente, comprove ser justificável a prorrogação de prazo.

§2.º Haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 (cento e vinte) dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte.¹¹⁶

¹¹⁵ BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=76740>. Acesso em: 5 maio 2009.

¹¹⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/360094.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2009.

O texto foi aprovado e remetido para apreciação do presidente da República, tendo sido vetados os parágrafos 1.º e 2.º, que justamente limitavam as prorrogações de prazo e, principalmente, tinham sanções decorrentes da inobservância do prazo estabelecido pela lei.

O art. 24 do Projeto da Lei n.º 20/06, conforme redação dada pelo Senado Federal e pela Câmara dos Deputados tinha como principal objetivo retirar o caráter meramente programático da norma, dando-lhe verdadeira eficácia, conforme reza o mandamento constitucional.

Contudo, a Presidência da República vetou os parágrafos que dispunham sobre as consequências jurídicas da demora processual, sob o argumento de que a matéria tributária é complexa e, em função do princípio da ampla defesa e do contraditório, tornar-se-ia difícil sua aplicação, demandando a prolação de vários despachos justificando a prorrogação dos prazos.

Alegou-se ainda que a presunção de veracidade dos fatos não analisados pela administração pública, nos termos do §2.º, do art. 24, do citado projeto de lei, propiciaria um ambiente de má-fé processual, haja vista que o contribuinte se valeria desse dispositivo e, principalmente, da falta de eficiência da administração pública para tornar verídicos fatos que sabidamente não poderia provar.

Vejamos as exatas palavras utilizadas às razões do veto:

Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5.º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de solução de conflitos de interesse, desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração, em virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.

Ademais, observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção. Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa

realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das conseqüências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria.¹¹⁷

Assim, em 2007 foi introduzido em nosso ordenamento o art. 24 da Lei n.º 11.457/07, nos seguintes termos: “É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.

Apesar de os parágrafos que complementavam o art. 24 terem sido objeto de veto presidencial, houve substancial alteração no conceito, até então vigente, de duração razoável do processo.

A legislação, portanto, evoluiu, pois não somente fixou um prazo para a decisão administrativa, como estabeleceu um marco temporal preciso para o início da contagem do prazo, qual seja: o protocolo do requerimento, da defesa ou do recurso administrativo.

O prazo estabelecido não se refere a prazo final do processo, mas exige, em cada fase processual, que a decisão seja proferida em 360 dias, ou seja, determina o prazo para prolação de decisão e não para o término do processo, como elucida Fernando Facury Scaff:

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

¹¹⁷ BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Msg/VEP-140-07.htm>. Acesso em: 31 maio 2009.

cômputo da duração razoável do processo – pode-se até criticá-lo, mas é o prazo estabelecido em lei.¹¹⁸

Deve-se destacar ainda que, de acordo com o inciso II, do art. 51 da Lei n.º 11.457/07, o art. 24 entrou em vigor no primeiro dia útil do segundo mês subsequente a data da publicação da lei, ou seja, esse artigo entrou em vigor em 1.º de junho de 2007.

Partindo desse raciocínio, os requerimentos e recursos pendentes de decisão administrativa foram recepcionados pela nova lei e, por conseguinte, as decisões administrativas pendentes deveriam ter sido proferidas até 1.º de junho de 2008.

Registra-se, contudo, que o ora artigo em análise possui duas fragilidades. A primeira consiste na inclusão topográfica do citado art. 24. Isso porque, na conversão do Projeto de Lei n.º 6.272, de 2005, na Lei n.º 11.457/2007, o artigo passou a integrar o capítulo II da citada lei, relativo à Procuradoria da Fazenda Nacional, o que pode restringir sua aplicação apenas aos processos que tramitam nesse órgão. A segunda fragilidade reside na ausência de sanção nos casos de inobservância da lei, tendo em vista o veto presidencial aos parágrafos que compunham o art. 24.

Quanto à primeira fragilidade, já explicitada, somos forçados a reconhecer que o dispositivo encontra-se topograficamente alocado no capítulo da lei que disciplina as atribuições da PGFN e, portanto, tal comando foi direcionado a este órgão.

Para essa linha de pensamento jurídico, certamente, este dispositivo legal será um parâmetro a ser aplicado para os demais órgãos, mas apenas por analogia.

No entanto, nas próprias razões de veto ao projeto que deu origem a lei, reconheceu-se que o art. 24 é aplicável a todos os processos administrativos, o que reforça ainda mais o argumento de qual tal dispositivo não se restringe aos processos e requerimento protocolizados perante a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Até porque esse artigo não teria um impacto relevante na legislação tributária, pois, o processo administrativo não se desenvolve no âmbito da PGFN. O processo administrativo fiscal relativo à cobrança e à exigência do crédito tributário e os

¹¹⁸ 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, p. 127-128. v. 12.

processos de compensação se desenrolam no âmbito da Receita Federal do Brasil, mais especificamente na Delegacia Regional de Julgamento e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O crédito tributário somente passa a ser discutido no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional depois de, definitivamente, constituído, ou seja, depois de encerrada a fase de discussão administrativa. Após essa fase, o crédito tributário passa a ser líquido e certo, devido a sua inscrição em dívida ativa.

Por essas razões, não existe um verdadeiro contencioso administrativo na Procuradoria da Fazenda Nacional, o que torna o dispositivo em comento, se limitado a esse órgão, praticamente inócuo.

Além do mais, se verificarmos historicamente, esse dispositivo refere-se a todos os processos, conforme os projetos de lei que lhe deram origem, donde se constata sua aplicação irrestrita.

Nesse sentido, somos forçados a defender que todos os processos administrativos federais devem observar prazo de 360 dias, independentemente do órgão em que tramitam, devendo ser ultrapassada a primeira fragilidade apresentada.

Nossa preocupação reside na segunda fragilidade, qual seja: as consequências jurídicas da inobservância do prazo, pois que não há qualquer sanção prevista em lei merecendo, nesse particular, uma análise mais aprofundada, conforme o capítulo que se segue.

Assim, a Lei n.º 11.457/2007 não se apresenta como a resposta definitiva para o contribuinte, mas representa um avanço, primeiramente no âmbito legislativo, pois ao contrário das legislações precedentes, o legislador fixou com precisão os marcos iniciais e finais dos processos. Igualmente, essa lei tem um papel fundamental no âmbito da própria administração, pois ela exige que os funcionários públicos criem mecanismos e se organizem para que sejam cumpridos tais prazos. Surge para o contribuinte o direito subjetivo de requerer a resposta no tempo previsto e na norma assinalada.

4 Consequências jurídicas da inobservância do prazo de duração do processo administrativo fiscal: decadência, prescrição e perempção

Os institutos da prescrição e da decadência são responsáveis por diversas discussões jurídicas travadas entre o contribuinte e a Fazenda Pública. Em verdade, a existência de debates acerca do alcance e aplicação desses institutos está presente em todos os ramos do direito.

No direito tributário, ao contrário do que ocorre nas demais áreas jurídicas, há pouca discussão sobre a caracterização dos institutos da decadência e da prescrição, ou seja, há inúmeras teses sobre a forma de contagem dos prazos de prescrição e decadência, mas sua caracterização, em certa medida, encontra-se pacificada na doutrina e na jurisprudência, ao contrário do que ocorre, por exemplo, no direito civil.

De fato, o Código Civil de 1916 não fixou, de forma peremptória, as hipóteses de prescrição e de decadência e, conseqüentemente, coube à doutrina e à jurisprudência a indicação científica da aplicação desses institutos. Sabemos que as indicações objetivas e codificadas desses institutos somente foram introduzidas com a publicação do Novo Código Civil.

Contudo, o Código Tributário Nacional fixa, desde 1966, de forma clara e precisa, as hipóteses de prescrição, assim como as de decadência. Em linhas gerais, é correto afirmar que no direito tributário: (i) a decadência corresponde ao prazo para a Fazenda constituir o crédito tributário, ou seja, é decadencial o prazo para a Fazenda realizar o lançamento do tributo; e, (ii) a prescrição, por sua vez, corresponde ao prazo para o contribuinte ajuizar a ação de repetição de indébito, assim como o prazo para a Fazenda ajuizar a ação executiva fiscal que, diga-se de passagem, pressupõe a existência do crédito tributário constituído.

Nosso propósito neste capítulo é demonstrar a interseção entre a duração razoável do processo e a aplicação do instituto da decadência, prescrição e da perempção, sendo necessária a demonstração da disciplina jurídica que regula esses institutos.

Os institutos jurídicos em análise se assemelham, à medida que se apresentam ao ordenamento jurídico, como verdadeiras sanções em decorrência da inércia do titular de um direito.

Dessa forma, depois de determinado tempo sem que o titular do direito o tenha exercido, as relações jurídicas deverão permanecer no estado em que se encontram, estabilizadas, preservando-se assim a paz social.

Diante desse cenário, é possível concluir que nas hipóteses em que restar configurada a caracterização da prescrição, da decadência ou da preempção, os julgadores não deverão levar em conta a questão posta em juízo, mas sim se a questão jurídica tornou-se imutável em razão do tempo.

O fundamento racional que justifica a prescrição, a decadência e a preempção reside, entre outros fatores, na dificuldade dos sujeitos envolvidos na demanda produzirem provas que atestem a retidão de suas condutas depois de passados vários anos da ocorrência do fato *sub judice*, bem como em razão da necessidade de se estabilizar as relações jurídicas, permitindo que os jurisdicionados prevejam as questões que, possivelmente, deverão responder e, uma vez ultrapassado esse prazo, instaurar-se-á a paz e a segurança jurídica.

Para exemplificar o alcance desses institutos, cabe lembrar que até mesmo o direito penal os adota. Por exemplo: mesmo que um determinado indivíduo mate outro, atingindo o bem jurídico mais importante para o ordenamento, a vida, se o Estado não processar o sujeito dentro do prazo estabelecido em lei, estará impedido de fazê-lo em razão da caracterização da prescrição.

Nota-se, portanto, que a prescrição, a decadência e a preempção impedem o exame da questão jurídica, fulminado qualquer pretensão das partes, por mais legítima que seja.

Nesse particular, trazendo tais premissas para o campo do direito tributário, é possível afirmar que mesmo diante da omissão de um contribuinte quanto à prática de um determinado fato gerador, ainda assim a Fazenda Pública só poderá compeli-lo a pagar o tributo se observados os prazos de prescrição e de decadência.

Traçadas as similaridades entre os institutos e as premissas que os circundam, torna-se relevante o estudo mais pormenorizado da decadência.

A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício.^{119, 120} Na seara tributária, a decadência refere-se ao direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário através do lançamento.

Isto porque a Fazenda Pública, através do seu poder impositivo, tem o dever de realizar o lançamento tributário que, por sua vez, é um ato vinculado aos ditames legais, materializando a ocorrência do fato gerador.

Por certo, os contribuintes em geral praticam fatos geradores a todo o momento: auferem renda, transferem propriedade imobiliária, possuem propriedade imobiliária, ensejando a tributação etc. No entanto, os contribuintes não precisam correr para os bancos e para as repartições públicas após a prática do fato gerador, pois a legislação impõe um prazo para a formalização do fato gerador praticado e o consequente pagamento do tributo. Essa formalização consiste justamente na constituição do crédito tributário denominado de lançamento.¹²¹

Tem-se, assim, que o lançamento tributário é o ato administrativo que formaliza a obrigação tributária, individualizando e quantificando o valor devido pelo contribuinte. Essa individualização do tributo – lançamento – poderá ser feita de quatro formas: (i) direta: quando os atos de constituição dependem fundamentalmente do sujeito ativo; (ii) por declaração: quando ambos os sujeitos têm participação na formação do crédito tributário; (iii) por homologação: quando os atos preponderantes

¹¹⁹ LEAL, Antonio Luís da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 115.

¹²⁰ Ressalta Francesco Carnelutti: “Pode parecer conveniente mostrar que exatamente desde este ponto de vista tem de ser considerada a diferença estrutural entre a prescrição e a decadência; ambas se referem à regulação dos atos *sub specie temporis*; mas a primeira é feita pelo lado da duração do ato e a segunda pelo da distância entre um ato e outro; por isso, a prescrição está constituída pela duração do descumprimento e de sua tolerância, e a caducidade pela demora de uma em relação à outra” (CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. 1. ed. São Paulo: Classic Book, 2000, p. 601).

¹²¹ Não será abordada a natureza jurídica do lançamento, pois tal análise é irrelevante para comprovarmos a interseção entre a duração razoável do processo e a decadência.

relativos ao lançamento estão a cargo do contribuinte; e, (iv) tácita: caracterizado pelo depósito judicial.¹²²

Nas hipóteses em que o lançamento depende de atos a serem praticados pelo contribuinte, quando este não os realiza, a Fazenda Pública passa a ter o poder-dever de fazê-lo na forma do lançamento direto.

Em suma, havendo a prática do fato gerador em todas as hipóteses, mesmo nos tributos lançados por homologação ou tacitamente, a Fazenda Pública terá o direito de constituir o crédito tributário, caso haja omissão por parte do contribuinte. Esse direito deverá ser exercido no prazo de cinco anos, conforme o disposto no art. 173, I e no §4.º, do art. 150 do Código Tributário Nacional.

A despeito das divergências existentes sobre a contagem do prazo decadencial, principalmente nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como será visto a seguir, tem chancelado a seguinte diretriz para a contagem desse prazo:

- (i) nos tributos lançados na forma direta, como o IPTU, ou nos tributos lançados por declaração, o prazo quinquenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte à prática do fato gerador, nos termos do inciso I, do art. 173, do Código Tributário Nacional;
- (ii) nos tributos lançados por homologação, a contagem do prazo dependerá da existência ou não de pagamento e de dolo.

Se o contribuinte declarou e pagou a menor, ou seja, se o contribuinte deveria recolher aos cofres públicos a quantia de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), mas somente declarou e recolheu R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), nesse caso a constituição dos R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) restantes deverá ser realizada no prazo de cinco anos

¹²² O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que as declarações prestadas pelo contribuinte constituem confissão de dívida e, portanto, é possível extrair-se o entendimento de que, assim como o depósito judicial, as confissões em geral encerram uma nova modalidade de lançamento tributário.

contados a partir do fato gerador, conforme preceito contido no §4.º, do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Assim, em relação aos tributos lançados por homologação, categoria na qual se encontra o lançamento do IRPJ, por exemplo, podemos afirmar que a Fazenda terá cinco anos contados do fato gerador para homologar os atos praticados pelo contribuinte e, passado esse lapso temporal, considerar-se-á definitivamente extinto o crédito tributário.

Conforme podemos depreender da leitura do §4.º, do art. 150 do Código Tributário Nacional, a sistemática do lançamento por homologação pressupõe (i) que o contribuinte tenha declarado o tributo devido e (ii) antecipado o respectivo pagamento.

Nesse mesmo diapasão é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N.º 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO §3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISSCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

(...)

Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do §4.º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: “Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício” (In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e*

prescrição no direito tributário. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 170).¹²³

Resumindo, nos tributos lançados por homologação, se o tributo for pago a menor, o prazo para a Fazenda Pública realizar o lançamento se iniciará na data da ocorrência do fato gerador.

Sob outro prisma, não havendo o pagamento do tributo e inexistindo declaração por parte do contribuinte, ou seja, havendo omissão, a jurisprudência inclina-se no sentido de afastar a aplicação do §4.º, do art. 150 do CTN, aplicando, por conseguinte, o disposto no art. 173, I do mesmo diploma legal.

Em outras palavras, apesar de haver divergência acerca do assunto, a jurisprudência tem adotado o primeiro dia do exercício seguinte como marco inicial da contagem do prazo decadencial nos tributos lançados por homologação, quando ausente a declaração e o pagamento antecipado.

Mesmo porque, inexistindo atos preparatórios por parte do contribuinte, não haverá substância passível de homologação pela Fazenda Pública, ou seja, havendo omissão culposa, a fluência do prazo tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que poderia o lançamento ter sido efetuado.

Contudo, parte da jurisprudência entende que, nos casos em que ocorra o pagamento a menor e notadamente na hipótese de inexistência de pagamento (e da correlata declaração), o prazo de cinco anos, em verdade, é contado do dia seguinte àquele em que se extinguiu o direito da Fazenda homologar o lançamento – seriam cinco anos para a homologação tácita mais cinco anos para lançar o tributo, a contar do exercício seguinte à data da homologação (art. 173, I, c/c, art. 150, §4.º, ambos do CTN), o que, na prática, equivale a um prazo de 10 anos (5 + 5) para a realização do lançamento tributário.

Todavia, o próprio STJ, hodiernamente, tem refutado essa tese, em que pese alguns ministros ainda adotarem a sistemática dos 5 + 5,¹²⁴ senão vejamos:

¹²³ STJ, 1. Seção. REsp. n. 766050/PR. Rel. Min. Luiz Fux. DJ de 25-2-2008, p. 1.

¹²⁴ “(...) O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, só tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO *A QUO*. ART. 150, §4.º, DO CTN.

I – A jurisprudência que analisa o lançamento descrito no artigo 150 do CTN e, em matéria de decadência, agrega dois prazos distintos, quais sejam: o do próprio artigo 150, §4.º, acrescido do prazo referido no artigo 173, I, daquele diploma legal, vem sendo, de há muito, superado no âmbito desta Corte Superior.

II – Atualmente está consolidada a tese segundo a qual o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, com termo *a quo* definido pelo tipo de lançamento. Em se tratando da hipótese prevista no artigo 173, I, do CTN, ou seja, regularmente, o lançamento *ex officio*, o prazo terá início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nessa mesma hipótese se enquadram os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem que a referida prestação tenha sido realizada ou ocorrido dolo, fraude ou simulação.

III – Para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, os chamados tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo o contribuinte antecipado a referida prestação, o prazo decadencial para a constituição do crédito pelo lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme o previsto no §4.º do art. 150 do CTN. Ultimado tal prazo ocorre a decadência do direito de revisão por parte do fisco, restando tacitamente homologado o lançamento, produzindo-se a extinção definitiva do crédito tributário representado pelo pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo.

IV – Precedentes: REsp. n.º 184.262/SP, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 27/09/2004; REsp. n.º 572.603/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 05/09/2005; AgRg no REsp. n.º 180.879/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 05/12/2005; AgRg no REsp. n.º 446.386/RS, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 14/11/2005; EDcl no REsp. n.º 688.711/RN, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 22/05/2006 e REsp. n.º 276.142/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 28/02/2005.

V – Na hipótese dos autos, tratando-se de tributo não pago pelo contribuinte, com fatos geradores ocorridos em 10/1988 e 11/1989, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário, regulado de acordo com o art. 173, I, do CTN, teria como termo inicial as datas de 1/1/1989 e 1/1/1990. Assim, quando da constituição do crédito em 1997, a dívida já se encontrava fulminada pela decadência.

VI – Recurso a que se nega provimento.¹²⁵

Conclui-se, portanto, que havendo omissão do fato gerador, o prazo começará a fluir no primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência desse fato, nos termos do art. 173, I, do CTN.

poderia o tributo ter sido lançado. Inteligência do art. 150, §4., c/c o art. 173, I, do Código Tributário Nacional” (STJ, 2. turma, rel. 95004/SP. Rel. Min. Castro Meira. DJ de 18-9-2007, p. 293).

¹²⁵ STJ, 1. turma. REsp. n. 839.418/SC. Rel. Min. Francisco Falcão. DJ de 28-9-2006, p. 226.

Apesar de a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça inclinar-se atualmente no sentido da aplicação do art. 173, I, do CTN, essa Corte, ao longo dos últimos anos, alterou seu entendimento sobre a contagem dos prazos decadenciais e prescricionais, gerando certo grau de instabilidade à jurisprudência desse Tribunal.

Por fim, merece análise o estudo do prazo decadencial na hipótese de omissão dolosa, fraude ou simulação, em que registramos a existência de duas possíveis vertentes interpretativas.

A principal celeuma sobre a contagem do prazo nos casos de dolo, fraude ou simulação reside da interpretação do §4.º, do art. 150 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

Art. 150. (...)

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

A primeira interpretação possível e, a nosso ver, a mais acertada, é a de que, ocorrendo fraude, a contagem deve se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte. Isso porque deve ser aplicado o maior prazo previsto no Código Tributário Nacional, visando salvaguardar o direito da Fazenda Pública, haja vista a conduta fraudulenta adotada pelo contribuinte.

Ora, o maior prazo existente no Código Tributário Nacional está previsto no art. 173, I, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ARTS. 150, §4.º, E 173 DO CTN) – NULIDADE ABSOLUTA – CONHECIMENTO *EX OFFICIO* – LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.

(...)

4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4.º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.

5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.

6. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art. 156, V do CTN. (...)

8. Agravo regimental provido para prover em parte o recurso especial e reconhecer, de ofício, a decadência.¹²⁶

Todavia, há quem sustente que o prazo somente se inicia quando a Fazenda Pública passa a ter ciência do fato doloso e o prazo de cinco anos contar-se-á da notificação do sujeito passivo. Essa interpretação torna praticamente imprescritível o lançamento tributário, sendo contrária, portanto, à segurança jurídica e à consequente estabilização das relações jurídicas as quais os institutos da prescrição e da decadência visam proteger.

Registre-se que até mesmo a responsabilização criminal, conforme ressaltado anteriormente, está adstrita às regras de prescrição e decadência, não sendo legítimo, por conseguinte, afastar as regras de decadência na seara tributária que, por sinal, possui cunho eminentemente patrimonial.

Essa vertente doutrinária e jurisprudencial baseia-se na interpretação da parte final do art. 150, §4.º, do CTN, que exclui o prazo quinquenal ali previsto nos casos de fraude, dolo ou simulação.

De fato, deveria existir uma lei específica dispondo sobre o prazo nos casos de dolo e fraude, mas, em razão da lacuna legislativa, deve o intérprete integrá-la de forma a garantir a efetividade do sistema.

Nesse particular, a integração se fará por meio da aplicação do art. 173, I, do CTN, pois, como ressaltado, representa o maior prazo para o exercício do direito do seu titular, não havendo, por conseguinte, qualquer prejuízo para o erário.

¹²⁶ STJ, 2. turma. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ de 21-2-2008, p. 54.

Em tempo, o prazo quinquenal inicia-se:

Quadro 1
DEMONSTRATIVO DO PRAZO QUINQUENAL

Hipótese	Início do prazo	Norma aplicável	Posição contrária
Regra geral	1.º dia do exercício seguinte	Art. 173, I	_____
Homologação/pagamento a menor	Fato gerador	Art. 150, §4.º	Conta-se do dia seguinte àquele em que se extinguiu o direito de a Fazenda homologar o lançamento (5 + 5).
Homologação/sem pagamento/omissão	1.º dia do exercício seguinte	Art. 173, I	Conta-se do dia seguinte àquele em que se extinguiu o direito da Fazenda homologar o lançamento (5 + 5).
Homologação/fraude/dolo/simulação	1.º dia do exercício seguinte	Art. 173, I	Ciência da fazenda do ato doloso.

Fonte: quadro elaborado pela autora, 2009.

Apesar das divergências demonstradas, é relativamente pacífico o entendimento segundo o qual o prazo decadencial fulmina o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.¹²⁷

A existência de uma impugnação ao lançamento tributário impõe, por parte da Fazenda Pública, a obrigatoriedade da revisão desse ato administrativo, donde se extrai a existência de dois momentos distintos na formação do crédito tributário: (i) a constituição provisória e (ii) a constituição definitiva.

¹²⁷ Para José Hable: “(...) o instituto da decadência, de que trata o inciso V do art. 156 do CTN, não se refere à extinção do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, disciplinado no *caput* do art. 173, e sim a um crédito constituído intempestivamente. Ou seja, apenas está a demonstrar que, se a Fazenda Pública vier a constituir o crédito tributário fora do prazo legal, estará extinto pela decadência” (HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo*. 2. ed. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2007, p. 59).

Em um primeiro momento, qual seja, no ato do lançamento, podemos afirmar que a Fazenda Pública irá constituir o crédito tributário dentro dos prazos previstos nos arts. 173 e 150, §4.º, do Código Tributário Nacional.

Contudo, havendo resistência por parte do contribuinte sobre o lançamento ou a glosa realizada, o crédito tributário somente estará constituído definitivamente após o encerramento da fase administrativa em todas as suas instâncias.

Em outras palavras, o crédito constituído é aquele segundo o qual houve a individualização do valor devido pelo sujeito passivo por meio da realização do lançamento tributário, ao passo que o crédito tributário definitivamente constituído é aquele que não foi objeto de impugnação ou que já foi objeto de decisão administrativa irreformável.

Uma vez estudadas as linhas gerais que disciplinam o prazo decadencial, importa-nos discutir a natureza jurídica do prazo compreendido entre o lançamento tributário impugnado e a solução do contencioso administrativo fiscal.

Relevante lembrar que a classificação supracitada – crédito constituído e crédito definitivamente constituído – é amplamente adotada pelo Supremo Tribunal Federal que, inclusive, aplica essa distinção para fins de caracterização dos crimes contra a ordem tributária.¹²⁸

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, somente há crime contra a ordem tributária nas hipóteses em que o crédito tributário estiver definitivamente constituído, ou seja, quando o lançamento tributário não for mais passível de alteração pela própria administração pública, nos termos da legislação que rege o processo administrativo fiscal.¹²⁹

¹²⁸ “AÇÃO PENAL. Crime tributário, ou crime contra a ordem tributária. Art. 1., I e II, da Lei n. 8.137/90. Delito material. Tributo. Processo administrativo. Suspensão por decisão do Conselho de Contribuintes. Crédito tributário juridicamente inexistente. Falta irremediável de elemento normativo do tipo. Crime que não se tipificou. Condenação. Inadmissibilidade. Absolvição decretada. HC concedido para esse fim. Precedentes. Não se tipificando crime tributário sem o lançamento fiscal definitivo, não se justifica pendência de ação penal, nem *a fortiori* condenação a esse título, quando está suspenso o procedimento administrativo por decisão do Conselho de Contribuintes” (STF, segunda turma, HC n. 86.236/PR. Min. Cezar Peluzo. Julgamento: 2-6-2009).

¹²⁹ Quanto à administração sempre poder alterar o lançamento ao constatar erro quando não prejudicar o sujeito passivo, em prestígio ao princípio da vedação ao enriquecimento ilícito e da verdade material, a possibilidade de mudança em questão se refere ao processo decorrente da impugnação.

Assim, uma vez realizado o lançamento do tributo nos termos alinhavados supra, o contribuinte tem a faculdade de impugná-lo, contestando a legalidade desse ato administrativo, tendo como efeito jurídico a formação de um óbice para a constituição definitiva do crédito tributário, que só ocorrerá com a prolação da decisão administrativa irrevogável.

A nosso ver, a constituição do crédito propriamente dito e a constituição definitiva do crédito tributário merecem proteção temporal, pois qualquer interpretação contrária a essa esvaziaria a razão de ser do próprio instituto da decadência.

Conforme ressaltado, um dos fundamentos que justifica a existência dos prazos decadenciais é a viabilidade da parte acusada produzir prova que se perderá ou restará prejudicada com o passar do tempo.

Dessa forma, se um processo alcançar a segunda instância administrativa – CARF ou Conselho de Contribuintes – e nesse momento processual for necessária a realização de alguma diligência para esclarecer qualquer aspecto fático envolvido na demanda, por certo essa prova será de difícil produção se tiver transcorrido, por exemplo, mais de seis anos da ocorrência do fato gerador. E, a propósito, a produção de prova na segunda instância administrativa não é algo raro de se ver nos processos administrativos.

Isso porque, conforme defendemos nos capítulos precedentes, o princípio da verdade material e da vedação ao enriquecimento ilícito, e até mesmo o princípio da eficiência e da economicidade, exige que o julgador permita a produção de provas em segunda instância administrativa quando essa prova for relevante para o deslinde da questão posta em julgamento.

Ocorre que as empresas guardam seus acervos documentais por cinco anos, conforme determina a legislação tributária, haja vista, inclusive, a falta de espaço para armazenamento destes, bem como em razão do volume que essa documentação representa. Portanto, a apresentação de documentos, como, por exemplo, de contratos comerciais firmados há mais de uma década e perfeitamente adimplidos, afrontaria o princípio da razoabilidade, pois tais documentos, a toda evidência, não deverão ser

arquivados *ad eternum* pela simples suspeita que algum dia eles poderão ser úteis ao Fisco.

Também não se diga que cabe ao contribuinte na impugnação apresentar essa documentação sob pena de preclusão, pois tal afirmativa levaria a criação de verdadeiros colossos processuais. O contribuinte, para se precaver, juntaria toda a documentação possível e imaginária que tivesse relação com o objeto autuado, visando se resguardar, o que, por certo, tumultuaria o procedimento e atentaria contra o princípio da eficiência e da instrumentalidade do processo.

É certo que muitas questões fáticas surgem no decorrer do processo e demandam perícias e diligências que só serão possíveis de se realizar se for respeitado um limite razoável de tempo.

Até mesmo porque essa suspeita – por que não dizer medo – de que a Fazenda Pública possa precisar de algum documento que estaria na posse do contribuinte e, portanto, que o mesmo deveria guardá-los indefinidamente, contraria a principal razão da inclusão do instituto da decadência em nosso ordenamento, pois estaríamos nos afastando da paz social e caminhando para a criação de relações jurídicas instáveis.

Por essas razões somos forçados a reconhecer que há verdadeiro interesse social e democrático no estabelecimento de um prazo decadencial claro e definido para a constituição definitiva do crédito tributário, sendo, em verdade, uma decorrência da fixação dos prazos anteriormente apresentados para a constituição provisória.

Assim, devem ser unidas duas importantes diretrizes que norteiam o ordenamento jurídico pátrio: o princípio constitucional da duração razoável do processo com a segurança jurídica garantida pela fixação de prazos decadenciais.

A primazia da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito é ressaltada por Ricardo Lodi Ribeiro:

A vinculação da proteção à confiança ao princípio do Estado de Direito é revelada pela indispensabilidade da fé do cidadão em relação à ordem jurídica a partir da crença na legitimidade da conduta dos agentes públicos. Sem que o cidadão possa confiar na veracidade e correção dos pronunciamentos das autoridades constituídas, os atos emanados dessas não terão o condão de pautar o comportamento dos indivíduos, o que leva,

inexoravelmente, a que o Direito não faça a passagem dos textos legais para a realidade.¹³⁰

Nos capítulos anteriores tivemos a oportunidade de demonstrar que a legislação em vigor, apesar das controvérsias levantadas, exige em cada uma de suas instâncias que a administração pública profira decisões aos requerimentos e recursos apresentados pelo contribuinte dentro do prazo de 360 dias.

Esse prazo deverá ser conjugado com o prazo decadencial estabelecido no art. 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o somatório dos prazos estabelecidos no art. 24 da Lei n.º 11.457/2007 devem ser exercidos dentro do prazo quinquenal.

Na prática, isso quer dizer que a impugnação apresentada pelo contribuinte deverá ser julgada em 360 dias, contados do seu protocolo. O recurso voluntário deverá ser julgado, igualmente, em ano e, da mesma forma, os embargos de declaração e o eventual recurso especial deverão ser julgados nesse prazo, devendo o somatório total da duração do processo respeitar o prazo quinquenal.

Veja-se, por oportuno, o pensamento de Edmar Oliveira Andrade Filho:

Enfim, depois do advento das Emendas n.ºs 19 e 45, a interpretação do artigo 173 do Código Tributário Nacional deve ser feita de forma a dar a maior efetividade possível aos princípios da eficiência e celeridade processual. Dessa forma, se não observado o prazo legal para a “constituição definitiva” do crédito tributário no prazo previsto no citado artigo há decadência do direito de lançar.¹³¹

No mesmo sentido é o entendimento de Rodrigo Forcennette:

Referido dispositivo prescreve os prazos decadenciais para a Fazenda Pública constituir seus créditos tributários.

Pelo parágrafo único, combinado com o art. 156, V, permite-se a construção de duas normas jurídicas, a saber:

¹³⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi, op. cit., p. 231.

¹³¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Decadência e o tempo máximo de duração do processo administrativo tributário. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 69.

(i) uma que veicula em seu conseqüente a obrigatoriedade da Fazenda Pública finalizar o processo administrativo de discussão do pretense crédito tributário, no período de 5 anos;

(ii) outra que juridiciza o prazo decadencial no processo administrativo. Se não finalizado o processo administrativo no prazo de cinco anos, extinto estará o pretense crédito tributário da Fazenda Pública.¹³²

Essa linha de pensamento jurídico respalda-se, essencialmente, no disposto no parágrafo único do art. 173 do CTN:

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.

Pela leitura do artigo transcrito, pode-se extrair o entendimento de que o legislador fixou o prazo para a formação do crédito tributário provisório e o definitivo. Nos incisos do art. 173, o legislador fixou o prazo para a sua constituição provisória e no parágrafo único, o legislador deixa claro que esse prazo também deve ser respeitado na sua constituição definitiva, ou seja, restou determinado o prazo máximo de duração do processo administrativo fiscal.

Esse entendimento é sustentado, por exemplo, por Zelmo Denari:

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 freqüente de iniciar essa constituição, mas, como veremos, os

¹³² FORCENETTE, Rodrigo. Decadência e/ou prescrição intercorrente. In: SALOMÃO, Marcelo Viana (Org.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 427.

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 (...).¹³³

O citado autor ressalta, inclusive, que o art. 173 fixa o prazo para constituição definitiva do crédito, adotando como marco inicial da contagem do prazo a existência de qualquer medida preparatória promovida pelo Fisco. Assim, o prazo de duração do processo (ou para alguns autores, o prazo decadencial relativo à constituição definitiva do crédito) deve ser contado do primeiro ato de fiscalização realizado pela autoridade fiscal até a decisão administrativa irreformável.

Para outra linha de pensamento doutrinário, o parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional possui interpretação distinta, ou seja, tal parágrafo teria o condão de antecipar a data de contagem do prazo decadencial, desde que a notificação ao sujeito passivo de qualquer ato preparatório para o lançamento ocorresse antes de 1.º de janeiro. Para essa corrente de pensamento jurídico, o prazo decadencial jamais pode ser iniciado após o primeiro dia do exercício seguinte.¹³⁴

Nesse particular, vale ressaltar parte do conteúdo da decisão proferida pelo TEDH, transcrita no primeiro capítulo deste trabalho, que fixou os parâmetros de contagem do prazo de duração razoável do processo, iniciando a referida contagem do primeiro ato de fiscalização, com o término no momento da decisão administrativa irreformável:

O período a ser levado em consideração para fins de aplicação do artigo 6.º, parágrafo primeiro da Convenção deve ser determinado automaticamente. Começa quando acusações formais são realizadas contra a pessoa ou quando

¹³³ DENARI, Zelmo. *Decadência e prescrição tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 32-33.

¹³⁴ Nesse sentido é a posição de Ricardo Lodi Ribeiro. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Os prazos para constituição e a cobrança do crédito tributário. In: ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 582. Por oportuno, STJ, conforme se verifica da leitura do acórdão REsp. n. 909570/SP. Min. Francisco Falcão. DJ de 17-5-2007, p. 221.

essa pessoa tenha, de outra forma, sido substancialmente afetada pelas ações tomadas pelas autoridades como resultado de uma suspeita contra ela (...).

O tribunal considera que o autor foi substancialmente afetado pelo processo no presente caso em 1.º de dezembro de 1995 quando a autoridade fiscal elaborou um relatório de auditoria contendo o lançamento suplementar do tributo, que incluiu a multa. O relatório foi imediatamente levado a conhecimento ao autor. Dessa forma, para a aplicação do artigo 6.º, parágrafo primeiro, o período a ser levado em consideração começa em 1.º de dezembro de 1995. O período relevante ainda não termina enquanto os processos sobre os tributos e as multas ainda estiverem pendentes perante a Corte de Recursos Administrativos. Nesta data, o processo dura quase seis anos e oito meses.¹³⁵

Esse é exatamente o ponto de interseção entre o instituto da duração razoável do processo e o prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, a decisão proferida pelo TEDH reflete exatamente o preceito contido no parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional. Todavia, em que pese existir o parágrafo único do art. 173 em nosso ordenamento jurídico desde 1966, a jurisprudência raramente o aplicou como termo final do processo administrativo.¹³⁶

Tal entendimento remonta ao tempo em que o Supremo Tribunal Federal ainda era a corte responsável pelos pronunciamentos finais das questões de caráter

¹³⁵ Caso *Janosevic versus Sweden*. Application n. 34619/97, 23 July 2002. Disponível em: <<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?action=html&documentId=698505&portal=hbkm&source=externalbydocnumber&table=F69A27FD8FB86142BF01C1166DEA398649>>. Acesso em: 24 set. 2009. “The period to be taken into consideration under Article 6, §1 of the Convention must be determined autonomously. It begins at the time when formal charges are brought against a person or when that person has otherwise been substantially affected by actions taken by the authorities as a result of a suspicion against him (see, among other authorities, *Eckle v. Germany*, judgment of 15 July 1982, Series A n. 51, p. 33, §73). 92. The Court considers that the applicant was substantially affected by the proceedings in the present case when on 1 December 1995 the Tax Authority drafted an audit report containing a supplementary tax assessment, which included tax surcharges. The report was immediately communicated to the applicant. Thus, for the purposes of Article 6, §1, the period to be taken into consideration began on 1 December 1995. The relevant period has not yet ended as the court proceedings on taxes and tax surcharges are still pending, currently before the Administrative Court of Appeal. To date, the proceedings have lasted almost six years and eight months.”

¹³⁶ “DIREITO TRIBUTÁRIO. DEMORA INJUSTIFICADA NA SOLUÇÃO DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA AO LANÇAMENTO: CONSUMAÇÃO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. A injustificada tramitação do processo de impugnação administrativa ao lançamento por período superior a 5 anos configura a prescrição intercorrente, autorizando a extinção da ação de execução fiscal e do crédito tributário respectivos (art. 156 V, do CTN). Decisão: Decretam a extinção da ação. Unânime (Apelação Cível n.º 70002184620. Primeira Câmara Cível. Tribunal de Justiça do RS. Relator: Roque Joaquim Volkweiss. Julgado em 7-11-2001). MARIS, James. Princípio da duração razoável do processo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo. Quartier Latin, 2008, p. 650.

infraconstitucional, como se depreende da leitura do acórdão decorrente do julgamento do RE n.º 94.462, de 1982, da lavra do ministro Moreira Alves:

Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. É esse o entendimento atual de ambas as turmas do STF. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.^{137, 138}

Esse posicionamento jurisprudencial consolidou-se em outro contexto político e social. Dessa forma, entendemos que em razão da positivação do princípio da duração razoável do processo em nosso ordenamento e do aumento da procura aos tribunais internacionais para fazer valer os direitos contidos nos tratados internacionais torna-se premente revisar o conteúdo normativo contido no art. 173 para dar-lhe a interpretação mais consentânea com os paradigmas constitucionais que, inclusive, estão atualmente em ampla valorização em nosso ordenamento.

Somos tendentes a admitir que, mesmo que não houvesse o parágrafo único do art. 173, aplicar-se-ia, por analogia, o prazo quinquenal decadencial visando dimensionar o prazo da constituição definitiva do crédito.

¹³⁷ Supremo Tribunal Federal. Tribunal pleno. DJ de 17-12-1982.

¹³⁸ No mesmo sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça: tributário e administrativo. Mandado de segurança. Multa do art. 23, §2. da Lei n. 4.131/62. Arguição de prescrição administrativa Intercorrente. Não ocorrência. Termo inicial. Constituição do crédito tributário. Artigo 174, do CTN: “O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão *ex officio*, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso, ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica” (Superior Tribunal de Justiça. Primeira turma. Rel. ministro Luiz Fux. REsp. n. 840111/RJ. DJe de 1-7-2009).

Contudo, não é preciso integrar a norma, pois há em nosso sistema tributário norma que se presta a esse papel, mas que, até a presente data, não recebeu a devida interpretação dos tribunais superiores sob o viés da duração razoável do processo.

Analisando o projeto do Código Tributário Nacional fica evidenciada a intenção de se estabelecer prazos máximos e mínimos para pautar, no tempo, o direito da Fazenda Pública de imputar um determinado débito ao contribuinte.

Vejam, por oportuno, a transcrição do art. 138 do projeto que deu origem ao Código Tributário Nacional:

Art. 138. O direito da Fazenda Pública exercer a atividade prevista na legislação tributária para a constituição do crédito extingue-se, salvo menor prazo seja expressamente fixado na lei tributária, com o decurso do prazo de 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.

§1.º Considera-se iniciado o exercício da atividade a que se refere este artigo pela notificação, ao contribuinte, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

§2.º O direito a que se refere este artigo fica definitivamente extinto com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que foi iniciado o exercício da atividade nele referida.

§3.º Em caso algum o direito referido neste artigo poderá ser exercido depois de decorridos trinta anos, contados da data do fato gerador da obrigação.

Por certo, comparando o texto do projeto e o texto final que foi aprovado, verifica-se que o legislador utilizou a matriz do texto contido no projeto para, resumindo as ideias nele previstas, redigir o atual art. 173 do Código Tributário Nacional. Afastou-se o prazo final de 30 anos para a constituição definitiva do crédito, passando a adotar o prazo quinquenal.

Por todas as razões expostas é legítimo afirmar que o prazo de duração razoável do processo administrativo fiscal decorre da própria natureza do prazo decadencial estabelecido pelo ordenamento jurídico, ou melhor, representa termo final para o exercício do direito da fazenda de constituir definitivamente o crédito tributário.

Por outro lado, para aqueles que entendem que a natureza do prazo para a constituição provisória se diferencia da natureza do prazo para constituição definitiva, pode-se, sobre os mesmos parâmetros científicos utilizados para caracterizar a decadência, aplicar o fenômeno processual da preempção.

A preempção consiste no fenômeno pelo qual se extingue o processo em razão da inobservância de um prazo preempório fixado pela lei ou pelo juiz, para o cumprimento de um ato necessário à sua prossecução.¹³⁹

Nesse particular, cumpre destacar que a natureza preempória de um determinado prazo deve ser aferida de acordo o espírito da lei, levando-se em consideração a instrumentalidade do processo ou a *ratio essendi* do prazo estabelecido pelo legislador, como ressalta Carnelutti:

Se um prazo é ou não preempório infere-se da norma que o estatui, mas naturalmente, não só através da interpretação literal, razão pela qual o prazo pode ser preempório ainda que a lei não lhe atribua expressamente tal eficácia, sempre que esta possa inferir-se da *ratio legis*, ou também por analogia, por exemplo, ainda que não se diga que é preempório o prazo estabelecido pelo art. 297, para a prossecução do processo suspenso, não há dúvidas sobre isso em virtude da aplicação analógica da norma contida no parágrafo anterior.¹⁴⁰

Não há dúvida de que o parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional tem como objetivo estancar a atividade de formalização do crédito tributário por decurso de tempo, sendo, portanto, preempório.

Assim, mesmo que se entenda não ser decadencial o preceito contido no parágrafo único do art. 173, essa norma restará enquadrada no conceito de preempção, acarretando, por conseguinte, a nulidade do procedimento.

Acrescente-se que, para alguns processualistas, uma das principais características da preempção é a sua funcionalidade, ou seja, estará preempório o “ato de

¹³⁹ Carnelutti (2000[a]:199) exemplifica: “(...) um exemplo de preempção encontra-se no art. 305, conforme o qual o procedimento interrompido ‘deve continuar ou prosseguir dentro do prazo preempório de seis meses, a contar da interrupção, e em caso contrário extingue-se’ (cf. arts. 291, 297 e 307 supra, n. 510); outro pode notar-se, quanto à regulação de competência, no art. 50, um terceiro no art. 307, para o caso de não prossecução em tempo do processo interrompido por inatividade das partes (supra, n. 510)”.

¹⁴⁰ CARNELUTTI, 2000(a):199.

introdução ou reintrodução” de um procedimento que não seja realizado dentro do prazo previsto em lei. No presente caso, o procedimento administrativo pode ser visto exatamente como ato de continuidade do lançamento tributário.¹⁴¹

Essa é a visão de Marco Aurélio Greco sobre a natureza do prazo em exame:

Ora, se o prazo do parágrafo único do art. 173 começa com o início da constituição do crédito tributário pela notificação de qualquer medida preparatória, então parece óbvio que o dispositivo não está se referindo a um prazo para iniciar o procedimento, pois seu termo inicial já é o ato que inicia o procedimento. Vale dizer, enquanto o *caput* do art. 173 prevê um prazo para iniciar o procedimento, o parágrafo único fixa um prazo depois que o procedimento foi iniciado pela notificação ao sujeito passivo.

Em suma, o dispositivo em tela contém um prazo para concluir a constituição definitiva do crédito, contado do início do procedimento de constituição. Em outros termos, contém um prazo para perempção desse direito.

Esta idéia fica mais nítida se atentarmos para o teor do texto do projeto que resultou no Código Tributário Nacional. No projeto, encontramos o art. 138 que dispunha o seguinte (...).

Note-se que o artigo deixa bem nítido que o direito era de exercer a atividade de constituir o crédito. Vale dizer, na medida em que transcorresse o prazo de cinco anos contados de uma das duas hipóteses indicadas (que são as mesmas do atual art. 173), não mais haveria tal direito; ou seja, não mais poderia ser exercida a atividade em nenhuma de suas etapas. Em suma, se em cinco anos não fosse iniciada essa atividade, não mais poderia sê-lo. Teria havido a decadência.

Mas os parágrafos desse art. 138 explicitavam essa segunda situação, dizendo:

“§1.º Considera-se iniciado (...) §2.º O direito a que se refere (...) §3.º Em caso algum (...)”.

Observe-se que o texto do projeto separava em parágrafos as idéias relativas ao tema, explicitando no parágrafo primeiro o que se reputava como início do exercício da atividade e, no seu parágrafo segundo, deixava fora de dúvida que o prazo de cinco anos não se confundia com o prazo da atividade, o parágrafo 2.º tomava por referencial a atividade já iniciada.

No texto definitivo do CTN abandonou-se a idéia do parágrafo terceiro (30 anos) e fundiram-se os dois outros parágrafos no que hoje é o parágrafo único do art. 173. Nessa fusão a clareza, a nosso ver, ficou prejudicada, mas o sentido e alcance continuam o mesmo, qual seja, o de que, uma vez iniciado o procedimento administrativo tributário pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável à verificação do fato gerador, identificação do sujeito passivo etc., tem início um prazo peremptório de cinco anos para que

¹⁴¹ “A natureza peremptória do prazo é, entretanto, condição necessária, mas não suficiente, para que a omissão do ato ao qual se refere o prazo ocasiona a extinção; é necessário, também, que se trate de um ato relativo à introdução ou reintrodução do procedimento. Tal qualidade do ato é indicada pela lei com a fórmula de ‘renovar a citação ou (...) continuar, prosseguir ou integrar o juízo...’ (art. 307); se um prazo peremptório é designado para a realização (...) (exemplo: art. 52), a inatividade da parte determina a decadência de tal ato, não a extinção do processo” (CARNELUTTI, 2000[a]:200).

se constitua definitivamente o crédito tributário, sob pena de extinção do direito de constituí-lo (...).

Em função disso, na sistemática tributária ter-se-ão três prazos distintos:

- (i) um prazo de decadência, até a lavratura do auto de infração ou do chamado “lançamento”;
- (ii) um prazo de preempção, desde o início do procedimento até a sua conclusão;
- (iii) um prazo de prescrição, depois de concluído o procedimento administrativo, atendido o critério da *actio nata*.¹⁴²

Em tese, a ocorrência da preempção põe fim ao processo, mas não contamina os atos realizados permitindo, inclusive, nova proposta da demanda.

Contudo, na prática, os efeitos da decadência e da preempção se assemelham, pois esta põe termo ao processo, impedindo a renovação do lançamento em face da decadência.¹⁴³

Por fim, afastamos a possibilidade da caracterização desse prazo como uma decorrência da contagem do prazo prescricional. O prazo prescricional, em relação à Fazenda Pública, representa o prazo para o exercício do direito de cobrar, judicialmente, os valores dos créditos tributários definitivamente constituídos, nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional.¹⁴⁴

Dessa forma, a fluência do prazo prescricional pressupõe a existência de crédito definitivamente constituído, sendo, portanto, incompatível a utilização da disciplina

¹⁴² GRECO, Marco Aurélio. Preempção no lançamento tributário. In: VÁRIOS AUTORES. *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 205-507.

¹⁴³ “(...) Com mais exatidão deve-se dizer que a preempção encerra a relação processual com todos os seus efeitos processuais e substanciais, sem decisão da demanda (supra, vol. I, n. 34, CC, *a*). Preempto o processo, pode-se repropor *ex novo* a demanda; e da nova demanda decorrem os feitos processuais e substanciais. A preempção pode indiretamente influir sobre a existência da ação (e do direito), mas apenas na medida em que se faz declinar os efeitos substanciais do processo; assim quando, ao verificar-se, confere eficácia à prescrição que, entretantes, se teria consumado (art. 2.128), ou obsta à transmissibilidade de uma ação (art. 178, CC)” (CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. São Paulo: Bookseller, 1998, p. 101).

¹⁴⁴ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

relativa aos prazos prescricionais para fins de disciplinar ou integrar as normas sobre a duração razoável do processo administrativo fiscal.

Percebe-se que o processo administrativo se presta, justamente, para tornar definitivamente constituído – ou não – o crédito tributário. Portanto, não há crédito tributário constituído antes de confirmado o auto de infração na instância administrativa.

Aliás, durante o trâmite do processo administrativo, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, o que impossibilita, por seu turno, a própria inscrição do crédito em dívida ativa, sendo esta a primeira medida para a realização da cobrança judicial do crédito, ou melhor, do executivo fiscal.¹⁴⁵

Por essa razão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a súmula n.º 11, que esclarece: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Assim, uma vez transcorridos mais de cinco anos da existência do processo administrativo, estaríamos diante da ocorrência da decadência ou da preempção, pois o bem jurídico atingido por esse instituto consiste justamente na impossibilidade da constituição do crédito tributário e não na sua executividade.

Contudo, há autores que defendem a aplicação da prescrição intercorrente nos processos administrativos fiscais. Para essa vertente de pensamento jurídico existem dois prazos distintos de prescrição: (i) a prescrição relativa ao executivo fiscal prevista no art. 174 do Código Tributário Nacional; e, (ii) a prescrição intercorrente decorrente da desídia da Fazenda Pública em dar andamento ao processo administrativo fiscal.¹⁴⁶

Tais doutrinadores respaldam-se, entre outros argumentos, no art. 5.º do Decreto n.º 20.910/32 que preceitua:

¹⁴⁵ Veja-se a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça: EXECUÇÃO FISCAL – AUTO DE INFRAÇÃO – INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL – TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO – PRECEDENTES. É pacífico no âmbito desta Corte Superior que a interposição de recurso administrativo tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, obstando o início do prazo da prescrição, o qual passa a fluir somente após o respectivo julgamento. Precedentes. Agravo regimental não provido (Superior Tribunal de Justiça. Segunda turma. AgRg no REsp n. 1088111/SP. Rel. Min. Humberto Martins. DJe de 24-3-2009).

¹⁴⁶ Nesse sentido: PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71, ago. 2001, p. 119; BITTAR Djalma. Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, set. 2001, p. 18; MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 558. v. III.

(...) não tem efeito de suspender a prescrição a demora do titular do direito ou do crédito ou do seu representante em prestar os esclarecimentos que lhes forem reclamados ou o fato de não promover o andamento do feito judicial ou do processo administrativo durante os prazos respectivamente estabelecidos para extinção do seu direito a ação ou reclamação.

Ocorre que a utilização desse artigo é facilmente fragilizada, pois o art. 4.º do mesmo Decreto n.º 20.910/32 prevê que não corre a prescrição durante a demora que, no estudo, no reconhecimento ou no pagamento da dívida, considerada líquida, tiverem as repartições ou funcionários encarregados de estudar e apurá-la. Verifica-se, assim, que a Fazenda Pública tem embasamento legal para justificar a demora.

Na verdade, rechaçamos essa corrente porque ela vai de encontro com o entendimento por nós sustentado, uma vez que parte do princípio de que o auto de infração constitui definitivamente o crédito tributário o que, de fato, não corresponde à estrutura de formação do crédito tributário prevista no Código Tributário Nacional, devidamente chancelada pela jurisprudência dos tribunais pátreos.

Diante do cenário apresentado, os institutos da decadência e da preempção devem ser interpretados sob a ótica da duração razoável do processo e, portanto, o processo deve ser extinto caso seja ultrapassado o prazo quinquenal contado do início do procedimento.

Conclusão

Buscou-se através deste trabalho estudar e debater a aplicação do princípio da duração razoável do processo aos processos administrativos fiscais. Demonstrou-se as origens do princípio, sua natureza jurídica, as principais críticas à aceleração processual, o tratamento do tema nos tratados internacionais, na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional.

Ao final foram analisadas as possíveis interseções entre o princípio da duração razoável do processo e os institutos da decadência, da prescrição e da preempção.

No primeiro capítulo foram apresentadas as origens históricas e o surgimento do princípio em exame no cenário internacional, desde as compilações de Justiniano de 530 até a assinatura da Convenção sobre os Direitos das Crianças, datada de 1989, de modo a demonstrar que o conceito atual, relativo à duração razoável do processo, surge após a Segunda Guerra Mundial.

Demonstrou-se ainda que tal princípio era aplicado exclusivamente no âmbito do direito penal, tendo sido alargada sua dimensão protetiva para todos os processos, conforme consignado em diversos tratados que, por sua vez, inspiraram a consagração desse princípio na legislação interna de vários países. Entre os tratados registrados, destaca-se a Convenção Americana de Direitos Humanos – também conhecida como Pacto de San José da Costa Rica, de 1968 – cujos efeitos foram postergados para 1978. Eis que por meio deste tratado, o Brasil, assim como diversos outros países, assumiram o compromisso de garantir um julgamento justo e rápido.

A despeito da existência de diversos tratados sobre o tema, fato é que os países signatários não conseguiram dar efetividade ao princípio, ensejando a apresentação de diversas reclamações perante os tribunais internacionais.

Nesse particular, conclui-se que tais tribunais apresentam-se como um verdadeiro pressuposto do direito internacional, representando a estrutura mínima que garante a existência de uma comunidade internacional, apesar de ainda existirem problemas para que as suas decisões tenham plena eficácia.

Mesmo com esses problemas, as condenações realizadas por esses tribunais repercutiram diretamente na mudança de postura de certos Estados sobre a aplicação desse princípio. Por exemplo: foi citada a Lei Pinto, publicada na Itália, que, por sua vez, trouxe novas normas para esse país sobre a duração razoável do processo, fruto das condenações sofridas no TEDH.

Ainda no que concerne à atuação dos tribunais internacionais, foram tecidas sérias críticas à falta de informação dos jurisdicionados sobre a possibilidade de questionamento perante esses tribunais, quanto ao malferimento do tempo de duração razoável do processo, pois muitos desconhecem a existência desse direito; outros desconhecem os caminhos e a legitimidade do Tribunal Internacional para salvaguardá-lo.

Outra preocupação trazida e explorada neste trabalho consistiu na determinação do momento em que a duração do processo extrapola os limites da razoabilidade. Para a realização dessa análise foram apresentadas diferentes linhas de pensamento sobre o conceito de tempo, bem como o marco inicial e o marco final da contagem desse tempo em relação ao processo.

A discussão sobre o conceito de tempo não poderia ter sido realizada sem que se demonstrasse o conteúdo filosófico inerente a essa discussão. Assim, tentou-se demonstrar que até mesmo o conceito de tempo é questionável, eis que muitos filósofos apontam o alto grau de subjetivismo presente nesse conceito.

No entanto, para a análise da duração razoável do tempo foi adotado o critério métrico da sociedade contemporânea, ou seja, a conhecida divisão do tempo em horas, dias e anos.

Ultrapassada a questão relativa ao conceito de tempo, objetivou-se discutir e demonstrar o entendimento dos tribunais internacionais acerca do momento que se inicia e termina a contagem do prazo de duração do processo.

A maioria das decisões proferidas pelo TEDH incluiu no cômputo da contagem do prazo de duração do processo o somatório dos prazos da discussão administrativa e judicial.

Segundo o TEDH a contagem do prazo se inicia no momento em que o jurisdicionado é substancialmente afetado pelas ações tomadas pelo Estado. Assim, concluímos que a própria instauração do procedimento fiscalizatório inicia a contagem desse prazo.

Contudo, sob outra linha argumentativa e com base na mesma decisão, é possível extrair o entendimento de que apenas o lançamento tributário propriamente dito poderia dar ensejo à contagem do início do prazo.

Por sua vez, o marco final da contagem do prazo leva em consideração a decisão final que soluciona a questão jurídica em debate, ou seja, no âmbito administrativo equivale à decisão administrativa irreformável, devendo ser ressaltado que, conforme o entendimento dos TEDHs, caso a questão jurídica seja levada à apreciação do Poder Judiciário, os prazos de duração do processo administrativo e judicial deverão ser somados para fins da averiguação do desrespeito ao princípio da duração razoável do processo.

Outro óbice para a efetividade do princípio diz respeito à indeterminação do seu conteúdo, o que, para alguns doutrinadores, poderia ser chamado de teoria do “não prazo”.

Dessa forma, a inexistência do apontamento objetivo do tempo de duração razoável do processo representa uma carta branca para o julgador, pois somente no caso concreto e, diga-se de passagem, sem qualquer parâmetro legal, o julgador verificaria – ou não – a ofensa ao princípio da duração do processo.

No entanto, os tribunais internacionais criaram alguns parâmetros para a realização dessa análise, a saber: (i) complexidade da causa; (ii) atividade processual do interessado; e, (iii) conduta da autoridade judiciária.

Tais critérios não afastam o caráter subjetivo para a aplicação do princípio, mas, sem dúvida, permitem às partes demonstrar a caracterização ou não dessas condições pautando, por conseguinte, a decisão do tribunal.

Finalmente, para finalizar o exame do princípio na ordem internacional, foram demonstradas as consequências jurídicas da caracterização da ofensa ao princípio da duração razoável.

Na esfera penal, alguns julgados determinaram a extinção do processo, outros vislumbraram a aplicação dos institutos da extinção da punibilidade ou da diminuição de pena, mas em sua maioria, principalmente em relação aos processos de outras naturezas, predomina o entendimento de que a demora processual acarreta o pagamento de uma indenização a título de danos materiais e morais.

No segundo capítulo foi realizada uma abordagem eminentemente constitucional do princípio da duração razoável do processo. Inicialmente foi realizado o registro da sua positivação na atual Carta Constitucional, nos termos da Emenda Constitucional n.º 45/2004, sendo certo que tal princípio é uma decorrência do devido processo legal, da eficiência e da própria justiça.

Desse modo, independentemente da promulgação da Emenda n.º 45/2004, o direito a um julgamento em um tempo razoável já era um direito fundamental dos jurisdicionados, até porque, conforme visto no primeiro capítulo, tal princípio encontra-se consagrado em diversos tratados internacionais.

Do ponto de vista constitucional é relevante destacar que a denominação de “princípio”, utilizada para designar o direito à duração razoável do processo, não espelha a sua verdadeira natureza jurídica, qual seja, a de garantia processual. Isso porque não se trata de um princípio abstrato, mas sim de um direito subjetivo, delimitado e efetivo, possuindo aplicabilidade imediata.

Resumindo, a duração razoável do processo constitui um subprincípio do devido processo legal e da própria justiça, enquadrando-se em um grau diferente de concretude com a consequente aplicabilidade imediata.

Verifica-se, assim, que a garantia à duração razoável do processo visa dar efetividade ao devido processo legal e a ideia de justiça. Mas, sob outro ponto de vista, tal princípio pode conflitar com outras garantias constitucionais, como o princípio do contraditório, da ampla defesa, da motivação, da publicidade, entre outras garantias constitucionais processuais tão caras ao Estado Democrático de Direito.

Diante desse possível choque, alguns doutrinadores se insurgem contra o dogma processual “quanto mais rápido melhor”, pois, para esses autores, a supervalorização do

princípio da duração razoável do processo pode trazer sérios abalos à rede protetiva existente.

A primeira grande crítica trazida por essa linha de pensamento jurídico reside na inexistência de estudos sobre as causas que impedem que os julgamentos ocorram em um prazo menor, bem como a inexistência de estudos que demonstrem de que forma as providências tomadas para diminuir o tempo de trâmite dos processos realmente impactaram na aceleração processual.

Diante dessas considerações foram apresentados no segundo capítulo levantamentos estatísticos realizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, relativamente às causas que impediram um desempenho melhor desse Tribunal Administrativo, que convergem para os seguintes pontos: alterações realizadas no regimento interno do Conselho de Contribuintes, que trouxe inovações em todos os aspectos do trabalho dos conselhos de contribuintes, inclusive quanto a impedimentos e perda de mandato de conselheiros; inexistência de quadro funcional específico e pessoal de apoio; necessidade de melhoria nos sistemas informacional e de *hardware*, em especial, a possibilidade de acesso de modo eletrônico ao processo; falta de definição dos fluxos e rotinas de trabalho; e demora na movimentação física dos processos.

As medidas atualmente adotadas para garantir maior celeridade, na sua maioria, não estão ligadas às causas apontadas supra, mas sim na mitigação de outras garantias, como a publicidade por via eletrônica, a adoção de julgamento de recursos repetitivos em bloco e edição de súmulas, que não necessariamente se apresentam como medidas eficazes para solucionar os problemas levantados.

O terceiro capítulo enfoca o tratamento infraconstitucional ao tema, especialmente as disposições contidas no art. 49 da Lei n.º 9.784/99 e o art. 24 da Lei n.º 11.547/2007.

O art. 49 da Lei 9.784/99 garante que os processos administrativos federais serão julgados no prazo de 30 dias, contados após a finalização da fase instrutória. Tal artigo é aplicável ao processo administrativo de natureza tributária, pois o diploma que o regula, o Decreto n.º 70.235/72, é silente a respeito do prazo de duração do processo, aplicando-se, dessa forma, subsidiariamente a Lei n.º 9.784/99.

Ocorre que o citado art. 49 não possui um marco inicial bem definido, ou seja, o prazo de 30 dias para o julgamento se inicia com o final da fase instrutória, que não possui prazo específico para se encerrar.

Assim, o art. 49 encontra sérios obstáculos para sua aplicabilidade, cabendo ao contribuinte socorre-se ao Poder Judiciário para fazer valer essa garantia. E, portanto, passa o Poder Judiciário a interferir no trâmite dos processos administrativos fiscais, ordenando a realização dos julgamentos nos termos do art. 49 da Lei n.º 9.784/99, bem como em prestígio aos princípios da eficiência e do devido processo legal.

Todavia, em 2007, com a criação da super-receita, ou melhor, com a junção de parte das atribuições do INSS com as funções da Secretaria da Receita Federal, a duração do processo administrativo fiscal voltou a ser discutida pelo Congresso Nacional. Durante a tramitação do projeto de lei pelo Senado Federal e pela Câmara dos Deputados, chegou-se a propor a anulação do processo caso a duração deste superasse o prazo de 360 dias, tendo sido alterada essa proposta para que apenas se considerassem válidas as alegações feitas pelo contribuinte se as diligências necessárias ao deslinde do processo não fossem realizadas em 360 dias.

Todavia, na oportunidade do veto presidencial, as consequências jurídicas previstas nos parágrafos do art. 24 pela inobservância do prazo de 360 dias para a análise dos requerimentos e recursos foram retiradas pelo presidente da República, restando no texto legal, tão somente, a obrigatoriedade de se julgar em 360 dias, sem o apontamento de qualquer consequência jurídica em decorrência dessa inobservância.

Além do problema da efetivação da norma em face da inexistência de consequências jurídicas, devemos adicionar a esse fato os possíveis entraves interpretativos que o art. 24 da Lei n.º 11.547/2007 pode acarretar.

Isso porque, topograficamente, tal artigo foi inserido no capítulo que cuida da Procuradoria da Fazenda Nacional, ou seja, como os processos administrativos fiscais correm em outros órgãos que não a Procuradoria, é possível que a administração pública e o Poder Judiciário afastem a sua aplicação aos processos que, por exemplo, tramitam nas delegacias regionais de julgamento ou no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Portanto, a grande maioria dos processos administrativos.

Tal interpretação está em desacordo com os desígnios constitucionais e até mesmo com o comprometimento firmado pelo Brasil perante a ordem internacional, por meio do Pacto da San José da Costa Rica.

Importante ressaltar ainda que o art. 24 da Lei n.º 11.547/2004 não impõe o término do processo no prazo de 360 dias, mas apenas limita o tempo de julgamento em cada uma das instâncias, sendo relevante a interligação desse dispositivo com os institutos da prescrição, da decadência e da preempção, com a finalidade de se estabelecer um prazo final para a duração do processo.

Essa interseção entre o princípio da duração razoável do processo com a decadência, prescrição e preempção foi realizada no quarto capítulo deste trabalho.

Em princípio, cabe alertar que a linha de pensamento defendida no quarto capítulo não encontra amparo na jurisprudência, porém, considerando a atual preocupação constitucional – e por que não dizer internacional com o tema – há razões jurídicas e interesse social justificadores da alteração da atual jurisprudência dominante.

A jurisprudência, conforme anunciado, refuta reconhecer a existência de decadência ou de prescrição durante o julgamento do processo administrativo fiscal. Alega inexistir contagem de prazo decadencial em razão do tributo já ter sido objeto de lançamento tributário e afasta a prescrição, pois esta somente poderia ser contada após a constituição definitiva do crédito.

De fato, não se pode falar em prescrição, mas há suporte jurídico para que a existência de um processo por mais de cinco anos caracterize a ocorrência da decadência ou da preempção.

Ora, parece-nos que com o lançamento tributário o crédito tributário estará constituído, mas, caso o contribuinte apresente defesa administrativa, este crédito somente estará constituído após a publicação da defesa administrativa irreformável. Há, destarte, duas fases na constituição do crédito tributário: a constituição inicial e a constituição definitiva.

Em se tratando de prazo de constituição de crédito tributário estar-se-ia em ambos os casos, diante de prazos decadenciais, sendo a primeira fase, nos casos de autuação fiscal, regida pelo *caput* do art. 173 do Código Tributário Nacional, ao passo

que a segunda fase seria regida pelo parágrafo único do mesmo artigo, que determina à Fazenda cinco anos para constituir definitivamente o crédito tributário, contados da notificação do contribuinte.

Por outro lado, existe uma corrente de pensamento jurídico que enxerga diferença entre natureza do prazo para a constituição provisória e o prazo para constituição definitiva. Essa corrente entende se tratar de preempção.

Seja sob o manto da decadência, seja sob o manto da preempção, o fato é que as relações jurídicas devem ser estabilizadas após um período de tempo, sob pena dos jurisdicionados mergulharem em um mar de insegurança ou até mesmo porque as provas podem se tornar imprestáveis com o passar do tempo. De tal modo, os atos da administração pública devem ser realizados dentro de um prazo, no caso, a constituição definitiva deve ser realizada no prazo máximo de cinco de anos da notificação do lançamento ou da notificação do primeiro ato indispensável para sua realização.

Diante das digressões e à luz dos entendimentos dos tribunais internacionais é imperioso o reconhecimento da efetividade da duração razoável do processo administrativo fiscal, que deverá seguir uma das duas soluções trazidas no cerne deste trabalho, ou seja, entende-se ser aplicável o instituto da decadência ou da preempção para os processos que perdurarem por mais de cinco anos do seu início ou, minimamente, o contribuinte deve ser ressarcido pela demora promovida pela omissão do Fisco.

Referências

ALVES, Jorge de Jesus Ferreira. *Morosidade da Justiça: como podem ser indenizados os injustiçados por causa da lentidão dos tribunais à luz da Convenção Européia dos Direitos do Homem e da Legislação Nacional*. Porto: Legis Editora, 2006.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Decadência e o tempo máximo de duração do processo administrativo tributário. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços. O dever dos advogados*. 2.^a ed. São Paulo: Russel Editores, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BITTAR Djalma. Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, set. 2001.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/360094.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2009.

_____. _____. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/648733.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2009.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/relatorioGestao/consultaRelatorioGestao.jsf>>. Acesso em: 12 mar. 2009.

_____. Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Msg/VEP-140-07.htm>. Acesso em: 31 maio 2009.

_____. Senado Federal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=76740>. Acesso em: 5 maio 2009.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

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

CARNELUTTI, Francesco. *Instituições do processo civil*. São Paulo: Classic Book, 2000(a).

_____. *Sistema de direito processual civil*. 1.^a ed. São Paulo: Classic Book, 2000(b).

_____. *Sistema de direito processual civil*. 2.^a ed. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004. v. IV.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. São Paulo: Bookseller, 1998.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs_cnj/relatorios/justica_em_numeros_volume_2.pdf>. Acesso em: 2 set. 2009.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. *Jurisdição, ação (defesa) e processo*. São Paulo: Dialética, 1997.

DENARI, Zelmo. *Decadência e prescrição tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitação constitucional ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DOCTORS, Marcio (Org.). *Tempo dos tempos*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2003.

DUARTE, Ronnie Preuss. *Garantia de acesso à justiça: os direitos processuais fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. Disponível em: <<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?action=html&documentId=698505&portal=hbkm&source=externalbydocnumber&table=F69A27FD8FB86142BF01C1166DEA398649>>. Acesso em: 2 set. 2009.

FORCENETTE, Rodrigo. Decadência e/ou prescrição intercorrente. In: SALOMÃO, Marcelo Viana (Org.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

GOMES, Décio Alonso. *(DES)Aceleração processual: abordagem sobre a dromologia na busca do tempo razoável do processo penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Perempção no lançamento tributário. In: VÁRIOS AUTORES. *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo*. 2.^a ed. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2007.

HERMAN, Susan N. *The right to a speedy trial: a reference guide to the United States Constitution*. London: Praeger, 2006.

JANCZESKI, Célio Armando. *Processo tributário administrativo e judicial na teoria e na prática*. 2.^a ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006.

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

LEAL, Antonio Luís da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. III.

MARINS, James. Princípio da duração razoável do processo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MIRANDA, Jorge. *Garantias constitucionais*. Lisboa: Verbo, 1984. v. 9.

MORAES, João Quartim de. Os sentidos do tempo em Aristóteles. [S.l.] *Kriterion*, 2003, v. 44, n. 107.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de direito processual: oitava série*. São Paulo: Saraiva, 2004.

MORELLO, Augusto M. *El proceso justo*. 2.^a ed. La Plata: Libéria Editora Platense, 2005.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2.^a ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. *O devido processo legal tributário*. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. *Direito constitucional das liberdades públicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

OLIVEIRA, Vallisney de Souza. O direito à razoável duração do processo após a Emenda Constitucional n. 45/2004. In: OLIVEIRA, Vallisney de Souza (Coord.). *Constituição e processo civil*. São Paulo: Saraiva, 2008.

PASTOR, Daniel R. *El plazo razonable en el proceso del Estado de derecho: una investigación del problema de la excesiva duración del proceso penal y sus posibles soluciones*. Buenos Aires: AD-HOC, 2002.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71, ago. 2001.

PIRES, Adilson Rodrigues. Algumas reflexões sobre o processo administrativo fiscal. Prazo para a conclusão do processo em primeira e segunda instâncias. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Processo administrativo tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Os prazos para constituição e a cobrança do crédito tributário. In: ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. *Segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Processo administrativo tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007(a).

_____. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007(b).

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. v. 12.

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.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípio da razoável duração do processo e o processo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SIQUEIRA CASTRO, Carlos Roberto. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

STRARHERN, Paul. *Santo Agostinho (354-430) em 90 minutos*. Trad. Maria Helena Geordane. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

TUCCI, José Rogério Cruz e (Coord.). *Garantias constitucionais do processo civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

VERDU, Pablo Lucas. *O sentimento constitucional: aproximação ao estudo do sentir constitucional como modo de integração política*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Apêndice

Exposição de Motivos n.º 144/2005¹⁴⁷

Submetemos à consideração de Vossa Excelência proposta de Projeto de Lei, em regime de urgência, que “Reorganiza a Administração Fazendária Federal e dá outras providências”.

2. A proposta ora encaminhada tem por fito reorganizar a administração fazendária da União por meio da simplificação de processos e de outras medidas de eficiência, de modo a incrementar a arrecadação correspondente a tributos e contribuições federais, sem que disso decorra qualquer aumento da carga tributária, pois, que, são racionalizados e otimizados os trabalhos dessa função, no âmbito do Governo Federal, na proporção em que aumenta a independência da atuação da administração tributária e aperfeiçoa sua integração e seus sistemas de atendimento e controle.

3. Correlata e complementarmente à finalidade matriz e ao objeto central da proposta, também são aqui apresentadas as medidas fundamentais, e juridicamente sujeitas a disciplina em instrumento com força de lei, que permitam a adaptação, o desenvolvimento e a modernização das atividades de fiscalização e de cobrança dos tributos e contribuições federais desenvolvidas pelos órgãos diretamente incumbidos de incrementar o esforço arrecadatório dos recursos públicos de que a sociedade necessita, que serão muito afetados, com significativo acréscimo de atividades e responsabilidades, pelo implemento das propostas que ora submetemos à vossa apreciação: a atual Secretaria da Receita Federal, a ser transformada na Secretaria da Receita Federal do Brasil, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

4. Seu objeto central é a unificação nos órgãos do Ministério da Fazenda (MF) aos quais compete à administração tributária e aduaneira – particularmente as atividades de arrecadação, fiscalização e normatização, bem assim as de atividade jurídica de consultoria e representação judicial e extrajudicial – da administração de todos os tributos e contribuições constitucionalmente atribuídos e destinados à União, inclusive e especialmente as contribuições sociais que atualmente se encontram sob a esfera de competência do Ministério da Previdência Social (MPS), nos termos do art. 11 da Lei

¹⁴⁷ Fragmento.

n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, e da Lei n.º 11.098, de 13 de janeiro de 2005. Por conseguinte, extingue-se a Secretaria da Receita Previdenciária.

5. As vantagens dessa mudança de paradigma se refletirão: no aumento do efetivo da força de trabalho, na eficiente prestação dos serviços demandados pela sociedade, bem assim no eficaz combate à sonegação, ao contrabando, ao descaminho e a toda sorte de evasão fiscal; na visão integral que a Secretaria da Receita Federal do Brasil terá sobre todo o processo tributário, sobre o sujeito passivo e seus atos jurídicos, oferecendo-lhe, por via de consequência, solução imediata e conclusiva das questões tributárias; na economia de tempo e precisão nas informações que o contribuinte terá ao obter, numa única administração tributária, os esclarecimentos que necessita; na redução de custos – tanto da administração tributária (custo público) quanto do sujeito passivo (custo privado) – acarretada pela simplificação de processos, pela uniformidade de legislação e de procedimentos e, ainda, pela racionalização de estruturas administrativas, do fisco e do sujeito passivo;¹⁴⁸ e, finalmente, no fato de que o MPS cuidará de sua atividade fim, que é a área de benefícios, podendo, assim, melhor estruturar-se e especializar-se, aumentando a qualidade de seu atendimento.

6. O Projeto de Lei preserva no âmbito do MPS, destacadamente por intermédio do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), toda a competência relacionada com os benefícios previdenciários integrantes da Seguridade Social, adicionalmente garantindo o necessário fluxo informativo entre o MF e o MPS com previsão dos instrumentos normativos necessários ao exercício desta competência.

(...)

15. Assim, do ponto de vista operacional, a Secretaria da Receita Federal do Brasil terá em sua própria estrutura a gestão administrativa, financeira e de tecnologia da informação, evitando-se os custos adicionais de reprodução de estruturas administrativas. Especialmente no que se refere às gestões de pessoas e de tecnologia da informação, essa autonomia propiciará a contínua busca da excelência no atendimento ao contribuinte.

(...)

¹⁴⁸ Grifou-se.

17. Relativamente à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as medidas correlatas e complementares à reorganização da administração fazendária federal agora apresentadas são de duas ordens: a primeira é concernente a pontuais disposições transitórias diretamente vinculadas à alteração de competências já referidas, que disciplinam a migração tanto do atual contencioso judicial do INSS e da Secretaria de Receita Previdenciária do MPS para a representação a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar n.º 73, de 11 de fevereiro de 1993, quanto, ainda, da atual dívida ativa do INSS para o sistema da Dívida Ativa da União, na forma dos arts. 39 da Lei n.º 4.320, de 1964, e 2.º, *caput* e §4.º, da Lei n.º 6.830, de 22 de setembro 1980; a segunda ordem de medidas, que passa a ser detalhada, está mais diretamente vinculada com a anteriormente referida necessidade de adaptação, desenvolvimento e modernização das suas atividades frente aos novos desafios atualmente caracterizados na fiscalização e cobrança dos tributos e contribuições federais.

(...)

19. Pelo cálculo total de processos de execução fiscal, de defesa judicial e de assessoria e consultoria jurídica, verifica-se a existência de média superior a 5.000 processos para cada um dos aproximadamente novecentos e sessenta Procuradores da Fazenda Nacional em efetivo exercício no órgão, o que justifica, *per se*, a proposta apresentada.

20. Corresponde a proposta, ainda, ao equivalente necessário da recém-editada Lei n.º 10.772, de 21 de novembro de 2003, que criou 183 Varas Federais destinadas, precipuamente, à interiorização da Justiça Federal de Primeiro Grau e à implantação dos Juizados Especiais no País. Antes mesmo da edição da referida Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já contava com um déficit de trinta municípios com Varas Federais instaladas sem a equivalente presença de unidades seccionais. Com o novo quadro jurídico, a situação se tornou insustentável.

21. Oportuno ressaltar que a criação de cargos não implica gastos imediatos, a não ser com o seu efetivo provimento, que será devidamente compatibilizado com as previsões e disponibilidades orçamentárias do MF e dos seus órgãos aqui diretamente afetados: a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assim, no que concerne ao Orçamento, a proposta está em conformidade com a Lei

Orçamentária Anual, haja vista que para a transformação dos cargos comissionados serão remanejados, transferidos ou utilizados os saldos orçamentários do MPS para atender as despesas com estruturação e manutenção dos órgãos e unidades a serem criados. Por todas estas razões, esta proposição mostra-se compatível com os termos da Lei Complementar n.º 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

22. No que se refere ao contencioso administrativo, o Projeto de Lei estende, em relação às contribuições previdenciárias, o regramento já existente para os demais tributos federais, contido no Decreto n.º 70.235, de 1972, racionalizando e padronizando o tratamento a ser dado aos processos, facilitando sobremaneira as ações por parte dos contribuintes. Neste contexto, propõe-se a criação de sessenta novas turmas de julgamento na primeira instância administrativa. No que tange à segunda instância de julgamento em sede administrativa propõe-se a transferência, do Conselho de Recursos da Previdência Social para o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, da competência para apreciação de recursos relacionados às contribuições previdenciárias, permitindo-se que esta competência seja mantida no Conselho de Recursos da Previdência Social até que o Segundo Conselho de Contribuintes tenha a estrutura adequada com criação de novas Câmaras de julgamento.

(...)

26. Propõe-se, ainda, na busca da eficiência da máquina arrecadadora, ajustes na Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 1.º de maio de 1943. Tais alterações decorrem da mudança na representação judicial e extrajudicial, referente às contribuições sociais, antes por conta da Procuradoria Federal, agora a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional, bem assim atualiza e aperfeiçoa o rito processual inerente às respectivas atividades.

27. Indica-se, também, a obrigatoriedade ao Poder Executivo de encaminhar ao Congresso Nacional, no prazo de 1 (um) ano, a contar da data de publicação desta Lei, Projeto de Lei Orgânica tratando da Administração Tributária, que disporá sobre os direitos, deveres, garantias e prerrogativas dos servidores integrantes de suas Carreiras, em função das atividades peculiares que os mesmos exercem. Desta forma, consolidam-se os marcos institucionais, administrativos e operacionais desta nova estrutura do Estado.

28. Por fim, recomenda-se regime de urgência na tramitação deste Projeto de Lei no Parlamento, tendo em vista os aspectos motivadores acima referidos, tanto no que se refere ao seu objeto central, quanto nas correlatas e conseqüentes medidas de adaptação, desenvolvimento e modernização administrativas a serem implementadas nos órgãos especializados do Ministério da Fazenda aqui já referidos. Desta forma, justifica-se pela necessidade de, em curtíssimo intervalo de tempo, dotar a União de instrumentos que eficientemente promovam o incremento da arrecadação, fundamental para a solução do déficit das contas da Previdência Social, sem aumento da carga tributária, como instrumento do equilíbrio fiscal, cuja ausência, retardamento ou implementação parcial e desestruturada poderá converter-se em procrastinação das metas de arrecadação e, por conseguinte, do equilíbrio fiscal do Governo.¹⁴⁹

¹⁴⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/360094.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2009.