

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**A DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO  
ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL**

**EDUARDA FERNANDES MARINHO DA ROCHA**

**Rio de Janeiro**

**2022**

**EDUARDA FERNANDES MARINHO DA ROCHA**

**A DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Maurício Macedo Curi**.

**Rio de Janeiro**

**2022**

## FICHA CATALOGRÁFICA

### CIP - Catalogação na Publicação

RE24d Rocha, Eduarda  
A DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL / Eduarda Rocha. --  
Rio de Janeiro, 2022.  
59 f.

Orientador: Bruno Maurício Curi.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Duração razoável do processo. 2. direito  
tributário. 3. direito processual civil. 4.  
garantias constitucionais. 5. decadência;  
prescrição; perempção. I. Curi, Bruno Maurício ,  
orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos  
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

**EDUARDA FERNANDES MARINHO DA ROCHA**

**A DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Maurício Macedo Curi**.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador Prof. Bruno Maurício Macedo Curi

---

Prof. Rodrigo Machado

**Rio de Janeiro**

**2022**

## RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso tem como objetivo analisar a aplicação do princípio da duração razoável do processo dos limites, em especial no processo administrativo fiscal, vez que sua inobservância causa diversos prejuízos tanto para o contribuinte, quanto para a Fazenda Pública, como atrasos no recolhimento dos tributos e contaminação de possíveis provas. Será explicado como ocorre a instauração do processo administrativo fiscal; as vantagens da defesa na esfera administrativa e os dispositivos legais que regulamentam o processo administrativo fiscal federal. O trabalho também analisará a natureza jurídica do princípio da duração razoável do processo, a promulgação da Emenda n.º 45/2002 e os possíveis conflitos entre o referido princípio e as outras garantias constitucionais. Será examinada a criação e aplicação do art. 49 da Lei n.º 9.430/99 e do art. 24 da Lei n.º 11.457/07; por fim, os institutos da decadência, prescrição e preempção serão analisados como uma forma de se garantir a duração razoável do processo.

**Palavras-chave:** Duração razoável do processo; direito tributário; direito processual civil; garantias constitucionais; decadência; prescrição; preempção.

## ABSTRACT

This course completion paper aims to analyze the application of the principle of reasonable length of process limits, especially in the administrative tax process, since its non-compliance causes several losses for the taxpayer and the Public Treasury, such as delays in the collection of taxes and contamination of possible evidence. It will explain how the administrative tax proceedings are initiated; the advantages of the defense in the administrative sphere and the laws that regulate the federal administrative tax proceedings. The work will also analyze the legal nature of the principle of reasonable time for the process, the enactment of Amendment 45/2002, and the possible conflicts between this principle and other constitutional guarantees. The creation and application of art. 49 of Law 9430/99 and art. 24 of Law 11457/07 will be examined; finally, the institutes of decay, prescription and peremption will be analyzed as a way to guarantee the reasonable duration of the process.

**Key words:** Reasonable duration of process; Tax law; civil procedure; constitutional guarantees; Decay; Prescription; peremption.

## ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DRJ	Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento
IRF	Inspetorias da Receita Federal
RESP	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Instauração do Processo Administrativo Fiscal .....</b>	<b>13</b>
<b>1.2 Vantagens do Processo Administrativo Fiscal .....</b>	<b>15</b>
<b>1.3 Processo Administrativo Fiscal Federal - Decreto nº 70.235 de 1972 .....</b>	<b>16</b>
<b>2 A GARANTIA DA DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1 A natureza jurídica do direito à duração razoável do processo na Constituição Federal .....</b>	<b>19</b>
<b>2.2 O possível embate da garantia à duração razoável do processo administrativo fiscal com os demais princípios constitucionais .....</b>	<b>25</b>
<b>3 MECANISMOS DE CONTROLE DA DURAÇÃO RAZOÁVEL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL .....</b>	<b>31</b>
<b>3.1 A aplicação do art. 49 da Lei n.º 9.784/99 .....</b>	<b>31</b>
<b>3.2. Aplicação do art. 24 da Lei n.º 11.547/2007 .....</b>	<b>35</b>
<b>3.3 Decadência, Prescrição, Perempção e Prescrição Intercorrente .....</b>	<b>39</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>55</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>58</b>

## INTRODUÇÃO

A exigência fiscal, ou melhor, a cobrança de um débito de natureza tributária a um determinado contribuinte, possibilita, dentro da própria esfera da administração pública, a instauração da discussão acerca da legitimidade e validade desse débito perante ordenamento jurídico vigente.

Isso porque, o processo administrativo tributário é um mecanismo de revisão desencadeado por força de ação externa – ação dos particulares, permitindo que estes exercitem o seu direito ao contraditório e a ampla defesa na fase de formação do crédito tributário. Ou seja, o processo administrativo tributário é instrumento posto à disposição do contribuinte para obter resposta às suas pretensões, possibilitando a eliminação de conflito com o fisco

Assim, o processo administrativo fiscal visa a resolução de um conflito, em matéria tributária, cuja decisão compete a órgãos judicantes da Administração. Nesse sentido, a Administração exerce a autotutela e controla internamente a legalidade de seus próprios atos. Por conseguinte, o processo administrativo fiscal contempla o conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a Administração Pública (pretensões tributárias e punitivas do Estado impugnadas administrativamente pelo contribuinte).

Em verdade, são atribuídas, ao processo administrativo fiscal, duas funções importantes: (i) garantir o direito ao contraditório, possibilitando que o contribuinte participe na constituição do crédito tributário, especialmente nos tributos lançados de ofício ou de forma direta; e, (ii) filtrar as demandas tributárias, evitando a utilização desnecessária do Poder Judiciário para desconstituir lançamentos incompatíveis com a legislação, ou com a jurisprudência pátria, ou realizados sem suporte fático.

Essas, dentre outras, são algumas das diversas vantagens, tanto para o contribuinte quanto para a Fazenda Pública, decorrentes da discussão do crédito tributário no âmbito administrativo.

Contudo, apesar dessa espécie de processo proporcionar diversos benefícios, a demora na prolação da decisão administrativa, 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, também pode afetar a legitimidade da formação do crédito tributário.

Dessa forma, esse trabalho objetiva analisar os limites, os contornos e as críticas relativas à aplicação do princípio da duração razoável do processo, em especial, do processo administrativo fiscal, haja vista que o seu descumprimento ocasiona diversos prejuízos para os sujeitos que compõem a relação jurídica tributária.

A exemplo dos prejuízos causados pela demora na prolação de decisão, podemos ressaltar o impacto na regularidade fiscal do contribuinte, o que pode trazer danos às operações e atividades cotidianas.

Isso porque, em que pese a impugnação administrativa e os recursos administrativos previstos na legislação suspenderam a exigibilidade do crédito, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, permitindo, ao contribuinte, o acesso à certidão positiva com efeito de negativa, estes não excluem a existência e o registro do auto de infração na certidão de regularidade. Longe disso, pois, como o próprio nome informa, trata-se de certidão positiva, isto é, confirma a existência de um débito, mas com a exigibilidade suspensa. Assim, esse lançamento pode afetar o preço de venda da empresa, a negociação da venda de bens pertencentes ao contribuinte, trazendo sempre danos a este.

Ademais, deve-se somar ainda outros possíveis impactos financeiros, como por exemplo, os decorrentes da aplicação de juros no valor principal do débito. Isso porque, a extrema lentidão em apresentar decisão ocasiona juros exorbitantes ao contribuinte, que por sua vez, ao restar vencido ao final do processo, se depara com dívidas monstruosas, muitas vezes exclusivas apenas dos juros aplicados, que ultrapassam de forma assustadora o valor do débito principal. Assim, a suposta dívida pode atingir valores que ameaçam o patrimônio do particular, de forma a lhe causar sérios transtornos.

Por outro lado, a demora na resolução do processo administrativo fiscal também prejudica a Fazenda Pública, vez que atrasa consideravelmente o recolhimento dos tributos, além de contaminar provas documentais relativas ao fato tributável, que serviriam de embasamento fático para o lançamento.

Nesse sentido, esta dissertação visa enfrentar o problema da duração razoável do processo administrativo fiscal, buscando analisar a responsabilidade que o Estado possui na demora excessiva nas decisões dos órgãos administrativos julgadores tanto de primeira quanto de segunda instância.

Antes o exposto, resta necessário o estudo acerca do princípio da duração razoável do processo administrativo fiscal, que será feito por meio da análise da legislação nacional que aborda o referido princípio, bem como pelo exame de decisões proferidas pelos tribunais brasileiros e através da literatura tributária especializada.

No primeiro capítulo, será apresentado o significado de processo contencioso administrativo fiscal. Explicar-se-á como se inicia o processo, distinguindo-se o conceito de processo contencioso administrativo do conceito de procedimento administrativo tributário.

Seguindo, o referido capítulo explanará, com mais detalhes, as vantagens que a defesa pela esfera administrativa traz consigo, como análise mais técnica, baixo custo, não obrigatoriedade da contratação de serviços advocatícios, suspensão da exigibilidade dos tributos e maior simplicidade e celeridade se comparado ao procedimento judicial.

Por fim, o capítulo inicial abordará a previsão do processo administrativo fiscal na legislação federal por meio do Decreto nº 70.235 de 1972.

No segundo capítulo, será apresentado o tratamento dado pela Constituição Federal ao 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.

Assim, será analisada a natureza jurídica do direito à duração razoável do processo, examinando o tratamento dado a este princípio no plano infraconstitucional, bem como enfrentado o embate entre este direito e as demais garantias processuais, como a ampla defesa, o contraditório, a publicidade e a motivação.

Por fim, no terceiro capítulo, serão expostos os mecanismos de controle da garantia à duração razoável no processo administrativo fiscal, como os institutos da decadência,

prescrição e preempção, aplicação do artigo 49 da Lei n.º 9.784/99 e artigo 24 da Lei n.º 11.547/2007, ou seja, será demonstrada a possível utilização desses institutos com o objetivo de conferir efetividade à garantia da duração razoável do processo.

Em resumo, este trabalho visa dar foco à discussão acerca da duração razoável do processo, especialmente em razão das disposições legais e jurisprudenciais aliadas ao paradigma constitucional, que consagrou o direito à duração razoável do processo e o princípio da celeridade processual, ficando evidente a necessidade de se repensar a utilização dos institutos da decadência, da preempção e da prescrição, a fim de aplicá-los como verdadeiros instrumentos de efetivação da garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes.

## 1 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

### 1.1 Instauração do Processo Administrativo Fiscal

Para se adentrar ao tema desse trabalho, torna-se imprescindível o conhecimento acerca do que é o processo contencioso administrativo fiscal.

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, o termo “processo” é utilizado para designar, tanto a discussão que tramita perante o Poder Judiciário quanto as controvérsias que se desdobram perante a Administração Pública, sobre temas tributários ou meramente administrativos.

No entanto, conforme sinaliza James Marins<sup>2</sup>, o processo contencioso administrativo tributário não pode ser confundido com o procedimento administrativo tributário, ou procedimento fiscal. Isto porque, este segundo é marcadamente “fiscalizatório” ou “apuratório” e sua finalidade é preparar o ato do lançamento, o momento em que o fisco formaliza sua pretensão tributária (crédito) em face do contribuinte.

Assim, o lançamento tributário é o ato administrativo que formaliza a obrigação tributária, individualizando e quantificando o valor devido pelo contribuinte. Essa formalização da obrigação poderá ser realizada de quatro maneiras: (i) direta ou de ofício: quando os atos de constituição dependem fundamentalmente do sujeito ativo, isto é, a Fazenda detém elementos suficientes para efetuar o lançamento, por exemplo, via de regra, os lançamentos do IPTU e IPVA, o contribuinte é apenas notificado e realiza o pagamento; (ii) por declaração: quando ambos os sujeitos, Fazenda e contribuinte, têm participação na formação do crédito tributário. Nesta hipótese, o contribuinte apresenta o formulário, contendo suas informações, cujos dados estando corretos, são utilizados pelo Fisco para apurar o valor do tributo devido; (iii) por homologação: quando os atos preponderantes relativos ao lançamento estão a cargo apenas do contribuinte. Os tributos sujeitos a esta modalidade são extintos somente após a homologação do valor pago feita pela autoridade administrativa. Não ocorrendo a homologação, a Fazenda poderá lançar, de ofício, a diferença. É a modalidade de lançamento do ICMS, IR, PIS, IPI,

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positvação no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses: 2011.

<sup>2</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2005.

COFINS, CSLL, entre tantos outros, correspondendo o maior volume da arrecadação; e, (iv) tácita: caracterizado pelo depósito judicial.

Nesse sentido, após a referida formalização, que se realiza através do lançamento fiscal, é que se inicia o Processo Administrativo Fiscal, bastando para tanto que o contribuinte, lançando mão dos meios de impugnação administrativa previstos, ofereça formalmente sua resistência à pretensão fiscal.

O Processo Administrativo Fiscal é, portanto, a etapa litigiosa do percurso de formalização da obrigação tributária no âmbito administrativo. Dessa forma, uma vez iniciado o processo administrativo fiscal, após o lançamento, com a impugnação do contribuinte, passa a incidir, na formalização definitiva do crédito tributário, as garantias inerentes ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Assim, o processo administrativo fiscal serve como um sistema de controle da legalidade dos atos administrativos e tem como objetivo resolver os conflitos de matéria tributária entre o fisco e o contribuinte, geralmente relacionados à determinação, exigência ou dispensa do crédito tributário. Pode ainda ser referente à consulta sobre interpretação e aplicação da legislação tributária, pedido de restituição do que foi pago indevidamente e de reconhecimento de isenção de imunidade. De acordo com Seixas Filho:

De acordo com o dispositivo constitucional reproduzido anteriormente, é um dever da administração fiscal reexaminar os motivos que a levaram a constituir o crédito tributário para efeito de corrigir eventuais erros e defeitos na sua elaboração, dever este que deve ser exercido de ofício, mesmo que provocado pela petição do contribuinte. Apesar de provocado pela impugnação do contribuinte, o reexame do lançamento tributário pela administração fiscal é um dever que deve ser cumprido de ofício, no exercício próprio de suas funções administrativas, obedecendo-se conseqüentemente aos mesmos princípios que regem toda e qualquer atividade da administração pública, como já exposto precedentemente, ou seja, os princípios da legalidade objetiva, oficialidade, informalidade, imparcialidade e verdade material.<sup>3</sup>

Portanto, é coerente afirmar que a finalidade do processo administrativo tributário que existe em nosso ordenamento jurídico é o autocontrole, a fiscalização dos próprios atos administrativos para o fim de evitar ilegalidades.

---

<sup>3</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais Do Direito Administrativo Tributário [A Função Fiscal]**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 134-135

## 1.2 Vantagens do Processo Administrativo Fiscal

A escolha de seguir com a defesa pela esfera administrativa traz consigo algumas vantagens se comparada com o caminho traçado no âmbito judicial.

Dentre os aspectos positivos da defesa administrativa, deve-se destacar a análise mais técnica utilizada durante todo o processo. Isso porque, os julgadores administrativos chegam tecnicamente o mais perto possível da verdade material, pois são profissionais escolhidos pela Fazenda Nacional e pelos Contribuintes, conhecedores da contabilidade, legislação tributária e processo administrativo fiscal, com comprovada experiência. Dessa forma, a composição formada por julgadores com elevada capacidade técnica na área tributária, garante mais profundidade na análise dos casos.

Outro fator interessante do processo administrativo fiscal é o baixo custo para o contribuinte, haja vista que, para oferecer resistência à pretensão fiscal, não são cobradas custas processuais e não há a possibilidade de ocorrer condenação em honorários sucumbenciais ao final do processo, além de não serem exigidos depósitos ou garantias para a realização da defesa.

Ademais, o contribuinte não fica restrito e obrigado a contratar os serviços de advogados, uma vez que a defesa administrativa pode ser apresentada por qualquer profissional com conhecimento do assunto, não sendo necessário um profissional do Direito.

Além dos benefícios mencionados acima, a apresentação de impugnação acarreta a automática suspensão da exigibilidade dos tributos que estejam em discussão, por força do artigo 151, III, do CTN<sup>4</sup> e, se ao final do processo, a defesa administrativa for julgada improcedente, o contribuinte ainda possui a via judicial para seguir com a discussão tributária, sem prejuízo de outros meios alternativos.

Por fim, concluindo a análise das características vantajosas do processo administrativo fiscal, este deveria ser um procedimento mais simples e célere que o processo judicial, o que

---

<sup>4</sup> “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.”

representaria uma grande vantagem a ser considerada no momento da escolha da defesa a ser seguida pelo contribuinte. No entanto, conforme será visto adiante, a celeridade e eficiência que a legislação dá ao processo administrativo fiscal não são observadas na prática e a morosidade da esfera administrativa traz diversos prejuízos para os sujeitos que compõem a relação jurídica tributária.

### **1.3 Processo Administrativo Fiscal Federal - Decreto nº 70.235 de 1972**

No âmbito da Receita Federal do Brasil, o processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto nº 70.235 de 1972, onde encontram-se delineados os trâmites de todas as fases processuais administrativas, desde a oferta da impugnação à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, aos recursos cabíveis ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e pela Lei nº 9.784/1999, promulgada após a Constituição Federal de 1988.

Sobre a legislação e as fases do processo administrativo fiscal federal, insta ressaltar que a organização do contencioso administrativo é guiada pelo princípio do duplo grau de jurisdição, em obediência ao disposto no artigo 5º, LV, da CF/88<sup>5</sup>, que garante aos litigantes, em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. A possibilidade de falha humana do julgador sempre recomenda permitir ao vencido uma oportunidade de reexame da decisão com a qual não se conformou.

Assim, o recurso é o instrumento processual pelo qual se faculta ao interessado submeter o litígio à apreciação de outra instância de julgamento caso não concorde com a decisão proferida.

Nesse sentido, Íris Vânia Santos<sup>6</sup> explana sobre as formas autorizadas pela legislação federal para que o contribuinte diretamente se oponha aos lançamentos tributários e possa recorrer de decisões que entende não serem justas:

---

<sup>5</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes [...]”

<sup>6</sup> ROSA, Íris Vânia Santos. Protocolo Intempestivo e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. **VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2011.

1. Impugnação, dirigida às Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ e interposta pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, contra auto de infração ou notificação de lançamento<sup>7</sup>;
2. Manifestação de Inconformidade, dirigida às DRJ e interposta pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, contra despacho decisório das Delegacias da Receita Federal – DRF ou das Inspetorias da Receita Federal – IRF que denegou pedido de compensação, restituição ou ressarcimento de crédito tributário, ou que não reconheceu direito à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições<sup>8</sup>;
3. Recurso Voluntário dirigido ao Conselho Recursal – CARF e interposto pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, contra decisão das DRJ que tenha declarado procedente, parcial ou totalmente, o lançamento formalizado por via de auto de infração ou notificação de lançamento (neste caso é proposto contra o não acatamento, parcial ou total, da impugnação), ou que tenha indeferido a solicitação nos casos de pedido de compensação, restituição ou ressarcimento de crédito tributário, ou de reconhecimento de direito à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições (nesta hipótese é proposto contra o não acolhimento, total ou parcial, da manifestação de inconformidade)<sup>9</sup>;
4. Recurso de Ofício, dirigido ao CARF e interposto pelas DRJ contra decisões suas (prolatadas em face da apreciação de impugnação de lançamento de ofício), total ou parcialmente favoráveis ao sujeito passivo, que exonerarem este do pagamento de tributo e multa em valor total (lançamento principal e decorrente) superior a R\$ 500.000,00<sup>10</sup>;
5. Recurso Voluntário dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF e interposto pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, contra decisão do CARF que tenha dado provimento a recurso de ofício promovido pelas DRJ<sup>11</sup>;
6. Recurso Especial, dirigido à CSRF e interposto, no prazo de 15 dias, contra decisão não unânime de Câmara do CARF quando for contrária à lei ou à evidência da prova (recurso privativo do Procurador da Fazenda nacional), ou contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara do CARF ou a própria CSRF (recurso manejável tanto pelo Procurador da Fazenda Nacional quanto pelo sujeito passivo)<sup>12</sup>;
7. Embargo de Declaração, dirigido ao CARF ou à CSRF, e apresentado, no prazo de 5 dias, por Conselheiro da Câmara, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelo sujeito passivo, pela autoridade julgadora de primeira instância ou pela autoridade encarregada da execução do acórdão, quando existir no acórdão prolatado obscuridade, dúvida ou contradição entre decisão e fundamentos, ou ainda quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma (CSRF) ou a Câmara (CARF)<sup>13</sup>;

---

<sup>7</sup> Artigo 14 e 15 do Decreto n.º 70.235/1972

<sup>8</sup> Inciso I do artigo 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25 fev. 2005.

<sup>9</sup> Artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

<sup>10</sup> Inciso I do artigo 34 do Decreto n.º 70.235/1972.

<sup>11</sup> Artigo 34 e parágrafo 1.º do artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972, Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 10 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998

<sup>12</sup> Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 5.º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998.

<sup>13</sup> Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 27 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998.

8. Agravo, dirigido aos CARF (Presidente da Câmara recorrida) e interposto, no prazo de 5 dias, pelo Procurador da Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo, contra despacho que negar seguimento a recurso especial<sup>14</sup>;

9. Pedido de Retificação, dirigido às DRJ, ao CARF ou à CSRF e proposto, conforme o caso, pela autoridade incumbida da execução do acórdão, pela autoridade julgadora de primeira instância, pelo Procurador da Fazenda Nacional, por Conselheiro ou pelo sujeito passivo, com o fim de sanear as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão<sup>15</sup>;

10. Outros Recursos: a título ilustrativo, cabe ressaltar que além dos recursos acima listados (vinculados ao processo de determinação e exigência de créditos tributários), outros há, dispersos pela legislação tributária, que se destinam à contestação de atos administrativos específicos, como tais a “Solicitação de Revisão da Vedação/Exclusão à Opção pelo Simples – SRS” (dirigida à autoridade administrativa que excluiu o sujeito passivo do Simples, como previsto no item 2.3 da Norma de Execução Cotec/Cosit/Cosar/Cofis/Coana n.º 001, de 03/09/1998), o recurso interposto contra o ato de exclusão do sujeito passivo do “Refis” (parágrafo 2.º do artigo 5.º da Resolução CG/Refis n.º 09, de 12/01/2001, com a redação dada pelo artigo 1.º da Resolução CG/Refis n.º 20, de 27/09/2001).

Em suma, as diversas fases do processo contencioso administrativo fiscal proporcionam, ao contribuinte, a possibilidade de contestar os atos da Administração Tributária em mais de uma instância, respeitando-se assim as garantias constitucionais como o contraditório e a ampla defesa.

Nesse sentido, pode-se dizer que o processo administrativo fiscal visa assegurar ao contribuinte a garantia de que o mesmo terá o seu patrimônio afetado apenas pelos atos administrativos fiscais, após a sua revisão. Isto é, o processo administrativo se transforma num instrumento para evitar atuações ilegais da Administração, controlando a legalidade dos atos administrativos no âmbito da própria Administração Pública.

---

<sup>14</sup> Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 9.º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998.

<sup>15</sup> Parágrafo 1.º do artigo 22 e artigo 27 da portaria MF n.º 258, de 24 ago. 2001, Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 28 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998.

## 2 A GARANTIA DA DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

Antes de nos aprofundarmos na origem e natureza jurídica da duração razoável do processo, é importante destacar o conceito de princípio jurídico, principalmente, os expressamente previstos na Constituição Federal. Assim, na difundida obra de Celso Antônio Bandeira de Mello, um princípio consiste em:

(...) mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>16</sup>

Portanto, princípios possuem suma importância, vez que orientam, condicionam e iluminam a interpretação de todas as outras normas jurídicas em geral, influenciando até mesmo na interpretação de outras normas magnas. São os princípios constitucionais que dão estrutura e coesão ao edifício jurídico<sup>17</sup>.

Seguindo, passemos a analisar a Emenda Constitucional n° 45, de 08 de dezembro de 2004, que implementou significativas mudanças na atuação do Poder Judiciário. A referida emenda alterou a competência dos tribunais superiores, bem como dispôs sobre um novo modelo de cooperação jurídica internacional, entre outras modificações relevantes.

No que se refere à linha de pesquisa deste trabalho, destaca-se que a mencionada emenda, ao inserir, no artigo 5° da Carta Magna, o inciso 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”, positivou definitivamente o princípio da celeridade processual e consequentemente a duração razoável do processo não somente em relação ao Poder Judiciário, mas também em relação ao Poder Executivo.

---

<sup>16</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

<sup>17</sup> NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. **O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana: Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 40.

Contudo, ressalta-se que a garantia à celeridade processual e a duração razoável do processo, especialmente o administrativo fiscal, são anteriores à promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004. Isso porque, esses princípios já estavam atrelados ao princípio do devido processo legal e de outros direitos e garantias estabelecidos na Constituição Federal. A exemplo, podemos citar o disposto no art. 37 da Constituição Federal, que exige a eficaz gestão, bem como ações eficientes por parte da administração pública.

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: [...]. (grifo nosso)<sup>18</sup>

Dessa forma, é correto afirmar que a Emenda Constitucional nº 45/2004 não deu origem a tais princípios e garantias no ordenamento brasileiro. No entanto, as alterações realizadas pelo poder constituinte derivado mostram a preocupação com esses temas e reforçam a importância de tais garantias, 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.

Ademais, da leitura do dispositivo constitucional inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004, verifica-se que a garantia à duração razoável do processo e a garantia da celeridade processual não está restrita apenas aos processos judiciais, abarcando também aos processos administrativos, restando claro que, mesmo na falta de norma expressa assegurando sua aplicação na esfera administrativa, a interpretação constitucional do dispositivo leva, invariavelmente, a estendê-lo para os processos administrativos e, conseqüentemente, ao processo administrativo fiscal.

Dessa forma, observa-se que é perfeitamente cabível a aplicação da garantia à duração razoável ao processo administrativo fiscal e que tal garantia possui status de cláusula pétrea, vez que se trata de direito fundamental.

---

<sup>18</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm#art3](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm#art3). Acesso em: 06 fev 2022

Ressalta-se que é de suma importância a descoberta da natureza jurídica de um instituto, uma vez que orienta o aplicador do direito em sua conduta, ou seja, a natureza jurídica de um instituto jurídico busca o que ele representa no mundo jurídico, qual a sua essência.

Como mencionado acima, por estar catalogada dentro do rol do art. 5º da CF/88, LXXVIII, a razoável duração do processo, com certeza, é um direito fundamental, além de ser um verdadeiro direito público subjetivo, autônomo, de índole constitucional.

Nesse sentido, deve-se destacar que o aludido princípio é um corolário da própria justiça, pois, nas palavras de Rui Barbosa<sup>19</sup>, “a justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta”.

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

A correlação entre a duração razoável do processo e a justiça é abordada, por diversas vezes, nas mais variadas obras jurídicas, destacando-se a seguinte passagem de 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.<sup>20</sup>

Portanto, resta claro que o ordenamento jurídico, assim como a doutrina, reconhece a importância do princípio da duração razoável do processo no Estado Democrático de Direito. No entanto, a efetividade dessa garantia fica prejudicada em razão da não definição do seu

---

<sup>19</sup> BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**: Discursos aos bacharelados da Faculdade de Direito de S. Paulo em 1920. São Paulo, SP: Martinelli, Passos e Companhia, 1921.

<sup>20</sup> MORELLO, Augusto M., **El proceso justo**. 2. ed. La Plata: Libéria Editora Platense, 2005, p. 418-419. Tradução livre.

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.

De nada adianta a ampliação do rol dos direitos fundamentais na Constituição Federal, se não houver mecanismos eficazes para a sua implementação fática. Nessa linha de pensamento, Luís Roberto Barroso versa sobre a resistência na aplicação das normas definidoras de direito.

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’.<sup>21</sup>

Assim, importante destacar que a resistência na exigibilidade dos direitos fundamentais vai de encontro com o que preceitua o parágrafo 1º, do art. 5º, da Constituição Federal, que determina que os princípios e as garantias fundamentais têm aplicação imediata<sup>22</sup>.

Nessa linha de raciocínio, José Gomes 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<sup>23</sup>

<sup>21</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 102.

<sup>22</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] §1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.”

<sup>23</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 438.

Por outro lado, para alguns autores como Claus-Wilhelm Canaris, os princípios não possuem aplicabilidade direta e servem apenas como um elemento unificador do sistema. No entanto, tal premissa deve ser aplicada somente aos princípios em sentido estrito, isto é, aqueles abertos, dotados de abstração, que, segundo Karl Larenz<sup>24</sup>, necessitam de leis que os concretizem.

O princípio da duração razoável do processo, por sua vez, deve ser categorizado como princípio com forma de proposição jurídica, vez que a sua concretização será alçada pela complementação da doutrina e da jurisprudência.

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.

Assim, Alberto Nogueira destaca a relevância 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. 5º, §1º)”.<sup>25</sup>

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

Dessa forma, considerando que a categoria dos princípios abstratos não gera direito subjetivo nenhum, se tratarmos o princípio da duração razoável do processo como um princípio abstrato ou, em sentido estrito, teremos que reconhecer sua inaplicabilidade no mundo fático, haja vista que esses são, em verdade, princípios jurídico-objetivos ou, na visão de Karl Larenz, princípios abertos desprovidos de força normativa.

---

<sup>24</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 682.

<sup>25</sup> NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

No entanto, a duração razoável do processo, que se enquadra como princípio no sentido amplo da palavra, constitui uma garantia ao particular, assegurando, juntamente com outras garantias fundamentais, o efetivo exercício do devido processo legal.

Nesse sentido, em que pese a utilização, por diversos juristas, do termo “princípio” para qualificar o direito à duração razoável do processo, essa regra, no ordenamento jurídico brasileiro, possui status de garantia constitucional, com aplicabilidade imediata, nos termos do art. 5º, §1º, da CF. Portanto, a classificação do direito à duração razoável do processo como garantia expressa uma dimensão jurídica própria a ele, diferentemente dos princípios em sentido estrito.

Dessa forma, a utilização da nomenclatura “garantia” parece mais acertada e coerente com a essência e finalidade do disposto no art. 5º, inciso LXXVIII, dispositivo constitucional expressamente consagrado pela Emenda Constitucional nº 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 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 emanações 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.<sup>26</sup>

Ante o exposto, é seguro afirmar que a duração razoável do processo possui natureza de garantia constitucional, sem que a utilização do vocábulo “princípio” traga qualquer prejuízo à abordagem do tema.

---

<sup>26</sup> DUARTE, Ronnie Preuss. **Garantia de acesso à justiça: os direitos processuais fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.p. 97

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

Conforme analisado no tópico anterior, a duração razoável do processo possui natureza de garantia constitucional. Contudo, a Constituição Federal dispõe sobre diversos princípios e garantias e se verifica que os casos concretos estão preenchidos por diversos aspectos que merecem ser contemplados por mais de um princípio fundamental. Assim surge um obstáculo: Como decidir quando dois ou mais princípios constitucionais se encontram em aparente conflito?

Esse é o ponto mais controverso da aplicação da duração razoável do processo. Isso porque, para funcionar, o Estado Democrático de Direito necessita de uma ampla rede protetiva, onde encontramos garantias processuais extremamente importantes, como o princípio da segurança jurídica e as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Portanto, perante esses e outros princípios e garantias processuais, existem juristas que defendem que a aceleração do processo representa uma ameaça ao sistema de garantias conquistadas pelos jurisdicionados.

Este é o caso de José Carlos Barbosa Moreira, para o renomado professor a precipitação do processo é um mito que precisa ser afastado sob pena da supervalorização da rapidez em detrimento da qualidade do exercício da jurisdição<sup>27</sup>. Nesse sentido assevera o mencionado autor:

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.<sup>28</sup>

<sup>27</sup> MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Temas de direito processual**: oitava série. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 2-7.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 5.

Por outro lado, há quem acredite que, quanto mais célere o processo, melhor. Nessa linha de pensamento encontra-se James Marins, verdadeiro entusiasta da diminuição do tempo dos processos.

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.<sup>29</sup>

Frisa-se que o autor citado não defende a celeridade processual a todo custo, em detrimento das outras, igualmente importantes, garantias. Nesse sentido, defende que o tempo razoável não é necessariamente o mais curto, mas sim o adequado para a realização das atividades, *in verbis*:

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, representa agressão ao princípio da duração razoável do processo – repita-se: o tempo é insuprimível do processo.<sup>30</sup>

Diante desse embate de pensamentos, para que possamos desenvolver melhor o assunto, é necessário analisar cada um dos princípios que podem entrar em conflito com a garantia da duração razoável do processo.

Assim, como já visto, a garantia da duração razoável do processo tem como origem o princípio do devido processo legal. No entanto, este segundo não se resume apenas a garantir sua duração razoável, abarcando também outras garantias, como o contraditório, a ampla defesa, duplo grau de jurisdição, a igualdade, bem como a publicidade e a motivação das decisões.

---

<sup>29</sup> 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

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo [Coord.], op. cit., p. 631-632

Dessa maneira, o impulso do processo deve ser sempre aplicado respeitando os limites dessas garantias, sob pena da celeridade processual prejudicar o direito de defesa tão precioso ao Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, os princípios do contraditório e da ampla defesa determinam que ninguém pode sofrer os efeitos de uma sentença sem ter tido sido permitida a sua participação no processo no qual esta foi proferida. Assim, o primeiro consiste no direito de ser ouvido paritariamente no processo em todos os seus termos<sup>31</sup>. Já o segundo garante, ao contribuinte e à Fazenda Pública, a utilização de todos os instrumentos processuais previstos em lei para a realização do contraditório, assim assevera Adilson Rodrigues Pires:

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.<sup>32</sup>

Ressalta-se que, assim como no princípio da duração da razoável do processo, o poder constituinte teve o cuidado de deixar expresso que o contraditório e a ampla defesa são assegurados tanto no processo judicial, como no processo administrativo. Nessa linha de pensamento, ressalta Alberto Nogueira:

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*.<sup>33</sup>

Portanto, é fácil perceber como os princípios do contraditório e da ampla defesa podem ir de encontro com a celeridade processual, pois, ao se oferecer a possibilidade de manifestação às partes, com abertura de prazo para tal, deixa-se de alcançar a maior celeridade possível dentro do processo, vez que é necessário aguardar o decurso do prazo para prosseguimento do feito.

---

<sup>31</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 8.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 172.

<sup>32</sup> 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

<sup>33</sup> 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. 88.

Seguindo, outra garantia indispensável ao processo administrativo fiscal é a verdade material. Tal princípio é perseguido tanto pelo contribuinte, quanto pela Administração Pública, haja vista que Fisco possui o interesse de cobrar o tributo nos estritos limites da capacidade contributiva e da legalidade tributária.

Portanto, a aplicação do princípio da verdade material, que consiste na busca da verdade dos fatos, dificulta a celeridade processual, pois, em qualquer fase do processo administrativo fiscal, deve ser permitido, ao particular, comprovar, por meio de todas as formas admitidas, que o crédito tributário não é válido, seja pela inexistência do fato gerador ou qualquer outra incorreção existente no lançamento.

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 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.<sup>34</sup>

A título de exemplo, o contribuinte que apresenta uma prova apenas em segunda instância certamente prejudicará consideravelmente a celeridade da marcha processual, vez que, por se tratando de matéria de fato, provavelmente o processo será baixado para a averiguação da primeira instância administrativa para que, após a análise pela autoridade fazendária, o Conselho se manifeste sobre o novo conteúdo probatório dos autos.

Portanto, resta claro que não existe nenhum princípio absoluto que pode ser aplicado em detrimento dos outros. Assim, celeridade processual deverá ser prestigiada 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. Todavia, não

---

<sup>34</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 46-47.

podemos fechar os olhos para as exceções que poderão fugir do padrão de celeridade fixado pela lei e que deverão ser tratadas de forma particularizada.<sup>35</sup>

Nesse sentido, a celeridade processual não pode restringir o princípio da motivação das decisões. Com efeito, o julgador deve fundamentar suas decisões explicando quais foram as razões de decidir. Tal princípio é necessária não somente para que a decisão seja inteligível, como também para que esta pautar a conduta dos contribuintes e da Fazenda Pública com relação aos fatos geradores futuros.

Em resumo, as garantias e princípios processuais, como a ampla defesa, o contraditório, a verdade material 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, no caso concreto, o dever de fazerem as adequações pertinentes para harmonizar aquelas garantias e a duração razoável do processo.

---

<sup>35</sup> XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito). Rio de Janeiro: Universidade Candido Mendes, 2009.



### 3 MECANISMOS DE CONTROLE DA DURAÇÃO RAZOÁVEL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

Trabalhada a disciplina jurídica que rege a garantia à duração razoável do processo administrativo no constitucional, passemos a analisar as regras infraconstitucionais que versão sobre a aludida garantia.

Importante lembrar 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.

Como visto no primeiro capítulo deste trabalho, no âmbito federal, o processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto n.º 70.235/72. Em que pese a Lei n.º 9.784/99 ser posterior e também versar sobre o processo administrativo federal, o Decreto n.º 70.235/72 prevalece no ordenamento jurídico brasileiro por ser mais específico que a referida lei, vez que trata do processo administrativo “fiscal” federal.

Dessa forma, é correto afirmar que o Decreto n.º 70.235/72 permanece sendo a fundamentação legislativa que regula o processo de cobrança de créditos tributários, no entanto a Lei n.º 9.784/99 deve ser aplicada subsidiariamente, principalmente quando houver lacunas ou omissões no mencionado Decreto. Assim defendem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López:

[...] 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<sup>36</sup>.

Ademais, cabe ressaltar que o Decreto se resume, basicamente, em instituir regras procedimentais, à medida que a Lei nº 9.784/99 reflete com muito mais força as normas constitucionais processuais, como afirma 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.<sup>37</sup>

Trazendo a análise para o tema desse trabalho, ao contrário do Decreto nº 70.235/72, apenas a Lei nº 9.784/99 se propõe a dispor sobre a celeridade processual e a duração razoável do processo.

Nessa lógica, é correto afirmar que, não existindo, no Decreto n.º 70.235/72, prazos ou parâmetros sobre a duração razoável do processo, deve-se aplicar, à primeira vista, o disposto do art. 49 da Lei n.º 9.784/99.

Nesse sentido, destaca-se que o referido artigo determina o prazo de 30 dias para a prolação de decisão, iniciado a partir 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”.

É facilmente verificado que o Decreto n.º 70.235/72 não fixou um prazo para a prolação da decisão administrativa. Dessa forma, essa brecha pode ser prontamente preenchida, em tese, pelo disposto no art. 49 da Lei n.º 9.784/99.

---

<sup>36</sup> LÓPEZ, Maria Teresa Martinez; NEDER, Marcos Vinicius. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 33.

<sup>37</sup> ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 243-244.

No entanto, a aplicação desse artigo possui um obstáculo de difícil superação, vez que não há definição do marco inicial para a contagem do prazo. O art. 49 se limita a expor que o prazo de 30 dias se inicia “com o término da instrução processual”.

Ocorre que a instrução processual não possui prazo previsto em lei para terminar. Dessa forma, resta clara a indefinição temporal quanto ao início da contagem do prazo, o que prejudica diretamente sua efetividade.

A instrução processual, por sua vez, consiste no trabalho de averiguar e comprovar os fatos e dados pertinentes à prolação da decisão. Francesco Carnelutti, assevera que a fase de instrução processual é definida como aquela em que a autoridade julgadora verifica o cabimento 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.<sup>38</sup>

Conforme mencionado acima, a legislação que regula o processo administrativo federal não fixou um prazo para que a autoridade julgadora se manifeste acerca das provas apresentadas ou até mesmo sobre o prazo para a determinação de provas adicionais, dificultando a aplicação do art. 49.

Assim, diante da não existência de prazo para o encerramento da instrução processual, resta evidente a falta de critério para a aplicação do art. 49 da Lei n.º 9.784/99. Além da indefinição quanto ao momento em que deve ser encerrada a instrução processual, o que por si

---

<sup>38</sup> CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de direito processual civil**. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. 2. ed. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004, p. 279. v. IV

só já atrapalha a aplicação do artigo em exame, deve ser considerado também a dificuldade que os contribuintes possuem de acessar os autos do processo administrativo, que, em algumas vezes, sequer ficam disponíveis. Dessa forma, torna-se quase impossível realizar o controle do prazo de 30 dias do art. 49.

Em razão dos motivos expostos, muitos contribuintes têm procurado amparo no Poder Judiciário, buscando dar efetividade à garantia da duração razoável do processo administrativo. Nesses casos, o particular não está renunciando à discussão administrativa, muito pelo contrário, se pretende que o Poder Judiciário exija que a administração pública se pronuncie acerca do requerimento ou recurso apresentado, não havendo qualquer discussão de mérito do suposto crédito tributário na esfera judicial.

Nessa perspectiva, em razão do princípio da duração razoável do processo e da eficiência, existem diversos julgados reconhecendo a aplicabilidade da art. 49 da Lei n.º 9.784/99 aos processos administrativos fiscais apontando, igualmente, os problemas ligados à sua efetividade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO PARA EXAME DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. LEIS N.ºs. 9.784/99 E 11.457/2007.

1- Os atos administrativos são pautados pelos princípios da isonomia e da impessoalidade, não sendo admissível que o contribuinte fique à mercê da Administração em detrimento da continuidade de suas atividades, bem assim não podendo o seu direito ser inviabilizado pelo fato de o Poder Público não dispor de recursos humanos suficientes para o efetivo processamento dos inúmeros pedidos protocolados na repartição. Desse modo, merece observação o artigo 5º, item LXXVIII, da Constituição Federal.

2- Na ausência de legislação específica sobre os prazos para a solução de processos administrativos relativos ao ressarcimento de créditos fiscais, aplicável, como parâmetro, a Lei n.º 9.784/1999, que prevê o prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por mais 30 (trinta), a contar do final da instrução (art. 49), bem como o prazo de 5 (cinco) dias para a prática de atos de impulsionamento processual (art. 24).

3- Cumpre observar que esse prazo será contado do final da instrução. No entanto, isso não autoriza concluir que o processo se possa eternizar, a pretexto de não ter ocorrido, ainda, sua instrução. Processo é uma seqüência de atos direcionada a um fim. Os atos devem se suceder, e para tanto a autoridade deve agir. E a lei dispõe, também, que a autoridade terá prazo para a prática de seus atos de impulsionamento processual.

4- Hoje, existe a Lei n.º 11.457, publicada em 16 de março de 2007, prevendo, expressamente, em seu artigo 24, o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contado da data do protocolo, para o proferimento de decisões administrativas. Desse modo, entendo ser razoável a fixação do prazo de 30 (trinta) dias, previsto no art. 49 da Lei n.º 9.784/99, para apreciação dos pedidos administrativos da apelada, uma vez que já decorrido prazo muito superior aos 360 (trezentos e sessenta) dias previstos em lei.

5- Remessa necessária e apelação improvidas.<sup>39</sup>

<sup>39</sup> RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação/Reexame Necessário 0146353-83.2013.4.02.5101**. Rel. Des. Luiz Antônio Soares. 4ª Turma Especializada. Data do Julgamento: 12 set. 2017.

MANDADO DE SEGURANÇA. ANISTIA. PEDIDO DE CONVERSÃO DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO EM REPARAÇÃO MENSAL, PERMANENTE E CONTINUADA. LEI 10.559/2002 FORMULADO HÁ QUASE CINCO ANOS, SEM QUALQUER RESPOSTA DA AUTORIDADE COATORA. OMISSÃO CONFIGURADA. PRAZO RAZOÁVEL PARA APRECIÇÃO DO PLEITO (ART. 5º, LXXVIII, DA CF/88). PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO ART. 49 DA LEI 9784/99. PRECEDENTES.

1. Situação em que o impetrante protocolou, no Ministério da Justiça, o pedido de conversão do benefício previdenciário de aposentadoria de anistiado em reparação mensal, permanente e continuada em 11 de novembro de 2003, ou seja, há quase cinco anos.
2. Vê-se, portanto, que a demora do Poder Público em responder à pretensão do interessado ultrapassa os limites da razoabilidade, em contraposição aos princípios da celeridade e da eficiência, inscritos, respectivamente, no art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal e no art. 2º da Lei 9.784/99.
3. Conquanto a Lei 10.559/2002, que regulamentou o art. 8º do ADCT/88, não estabeleça prazo mínimo para que os requerimentos de anistia sejam apreciados pelo Ministro de Estado da Justiça e pela comissão que o assessora, não pode a Administração se valer dessa omissão legislativa para prorrogar indefinidamente o desfecho de postulações como a presente.
4. Na linha da orientação firmada pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, deve a autoridade coatora julgar definitivamente o pedido formulado pelo impetrante no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogáveis por igual período, desde que expressamente motivado, conforme estabelecido no art. 49 da Lei 9.784/99, aplicado de forma subsidiária.
5. Segurança concedida.<sup>40</sup>

Como visto, as decisões judiciais ressaltam bastante que eventuais dificuldades estruturais da administração pública não podem servir de justificativas para a postergação indefinida do julgamento do processo administrativo. Assim, exigindo que a administração pública cumpra o princípio da eficiência, independentemente das fragilidades apresentadas no Decreto n.º 70.235/72 ou na Lei n.º 9.784/99, o judiciário tem apoiado o contribuinte na batalha contra a demora na tramitação dos processos administrativos.

### 3.2. Aplicação do art. 24 da Lei n.º 11.547/2007

Perante a baixa efetividade do art. 49 da Lei n.º 9.784/99, conforme exposto no tópico anterior, e a necessidade de se aplicar o princípio da duração razoável do processo, haja vista

---

Disponível em: [https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=21612040943500929254744900253&evento=21612040943500929254744969094&key=809df7b818c2a5cd15b0329dc2d162df12ab8ca223b2ae65ca396e5d97e1db76&hash=8a337504b43eaca4298e34ec6d11c725](https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=21612040943500929254744900253&evento=21612040943500929254744969094&key=809df7b818c2a5cd15b0329dc2d162df12ab8ca223b2ae65ca396e5d97e1db76&hash=8a337504b43eaca4298e34ec6d11c725). Acesso em: 5 fev. 2022.

<sup>40</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança 13565/DF. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Terceira Seção. Data do Julgamento: 29 out. 2008. Diário de Justiça: 7 nov. 2008. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=833089&num\\_registro=200800992465&data=20081107&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=833089&num_registro=200800992465&data=20081107&formato=PDF). Acesso em: 5 fev. 2022.

sua positivação na Carta Constitucional, o tempo de duração do processo administrativo fiscal voltou a ser uma preocupação em todas as esferas que compõem o Estado Democrático de Direito.

Diante desse cenário, o art. 24 da Lei nº 11.547/2007 foi apresentado, por meio da Emenda nº 105 ao Projeto de Lei nº 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.<sup>41</sup>

No parecer do Senado federal restou clara a motivação que levou a inclusão desse dispositivo ao Projeto da Lei nº 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.<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 20/06**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/76740>>. Acesso em: 06 fev. 2022.

<sup>42</sup> BRASIL. Senado Federal. **Emenda nº 105 ao Projeto de Lei nº 20/06**. Diário do Senado Federal nº 220 de 2006. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/1882?sequencia=18>>. Acesso em: 06 fev. 2022.

Contudo, a referida emenda passou por alterações. Primeiro, na Câmara dos Deputados, a redação do art. 24 foi alterada, especificamente no que se refere à consequência jurídica decorrente da inobservância do prazo de duração do processo.

Seguindo, após a aprovação pelas casas legislativas, o projeto de lei foi remetido ao Presidente da República para apreciação. Ocasão em que foram os vetados os parágrafos 1.º e 2.º, que dispunham justamente sobre as limitações nas prorrogações de prazo e, principalmente, fixavam sanções decorrentes da inobservância do prazo estabelecido pela lei.

Ato contínuo, em 2007 foi introduzido, no ordenamento jurídico brasileiro, o art. 24 da Lei nº 11.457/07, com a seguinte redação: “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”.

Em que pesa os parágrafos que complementavam o art. 24 terem sido objeto de veto presidencial, houve considerável mudança no conceito, até então vigente, de duração razoável do processo.

Isso porque a legislação evoluiu, vez que não somente fixou um prazo para a decisão administrativa, como também estabeleceu um marco temporal preciso, de fácil identificação, para o início da contagem do prazo, qual seja: o protocolo do requerimento, da defesa ou do recurso administrativo.

Cabe ressaltar que, o prazo estabelecido pelo art. 24 não se refere a prazo para finalização do processo administrativo fiscal. Este apenas determina que, em cada etapa processual, a decisão seja proferida em 360 dias, isto é, fixa prazo para prolação de decisão e não para o término do processo, como explica 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 cômputo

da duração razoável do processo – pode-se até criticá-lo, mas é o prazo estabelecido em lei.<sup>43</sup>

Ressalta-se que, apesar da evidente evolução se comparado ao art. 49 da Lei n.º 9.784/99, que não definiu com clareza o marco inicial para contagem de prazo, o artigo em foco possui fragilidades. Sendo a principal, como já mencionado acima, a ausência de punições nos casos de inobservância da lei, tendo em vista o veto presidencial aos parágrafos que compunham o art. 24.

Dessa forma, se descumprido o referido artigo, cabe, mais uma vez, ao contribuinte, buscar ajuda no Poder Judiciário, que, por sua vez, tem oferecido, reiteradas vezes, amparo, exigindo o cumprimento do art. 24 da Lei nº 11.457/2007. A exemplo, observa-se o acórdão abaixo proferido pela 4ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ATO OMISSIVO DA AUTORIDADE IMPETRADA. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRAZO. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. LIMINAR CONCEDIDA. PERDA DE OBJETO AFASTADA. NECESSÁRIA APRECIÇÃO DO MÉRITO. REMESSA NECESSÁRIA DESPROVIDA.

1. Consoante jurisprudência dos Tribunais, uma vez deferida medida liminar, o seu cumprimento não enseja a perda de objeto do mandado de segurança eis que, mesmo sendo a medida satisfativa, subsiste o interesse do impetrante no julgamento do mérito do *writ*, momento em que, após a análise pormenorizada dos autos, a liminar concedida poderá ser confirmada ou rejeitada

2. A mora da Administração Fazendária em apreciar o processo administrativo fiscal do contribuinte ofende o princípio constitucional da garantia de duração razoável do processo (inciso LXXVIII, do art. 5º, incluído pela EC nº 45/2004). A matéria já foi objeto de pronunciamento definitivo pela C. Primeira Seção do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.138.206/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos. Por sua vez, a Lei nº 11.457/2007, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa, no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias) dias a contar do protocolo dos pedidos administrativos.

3. No caso dos autos, o pedido de restituição, protocolizado pelo impetrante em 23/03/2016, no âmbito do processo Administrativo Fiscal nº 04838.62632.230316.1.2.02-8801 (fls. 27-35), ainda não havia sido integralmente apreciado pela Administração Tributária quando da impetração do presente *mandamus*, em 09/05/2018 (fls. 133/134), em evidente violação ao prazo legal de 360 (trezentos e sessenta) dias estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

4. Portanto, *in casu*, a sentença que reconheceu o direito do impetrante, determinando a apreciação do pedido formulado no processo administrativo fiscal acima referenciado, deve ser mantida, eis que proferida em consonância com a legislação aplicável à espécie e com o entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

---

<sup>43</sup> 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, v. 12, 2008, p. 127-128.

## 5. Remessa necessária desprovida.<sup>44</sup>

Assim, a Lei nº 11.457/2007 não representou uma solução definitiva para o contribuinte. No entanto, não se pode ignorar o avanço que esta implementou no nosso ordenamento, vez que, no âmbito legislativo, ao contrário das legislações precedentes, prevê, com precisão, os marcos iniciais e finais dos processos. Já na esfera da própria administração, essa lei exige que a administração pública crie mecanismos e se organize para que sejam cumpridos os prazos fixados.

### 3.3 Decadência, Prescrição, Perempção e Prescrição Intercorrente

Os institutos da prescrição e da decadência, normas jurídicas criadas para impor limites temporais ao exercício de direitos, são o tema central de 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, pode-se resumir esses institutos como sendo normas jurídicas que determinam a extinção do tributo pela inércia da Fazenda Pública em exercer seus direitos durante o prazo pré-estabelecido em lei.

Assim, antes de se adentrar na aplicação desses e de outros institutos no processo administrativo fiscal, torna-se válido relembrar rapidamente o conceito de cada um, a fim de que fique claro qual mecanismo se encaixa melhor no tema tratado por esse trabalho.

Prevista no art. 173 do CTN, a decadência representa a perda do direito da Fazenda Pública constituir, através do lançamento, o crédito tributário, em razão do decurso do prazo de 5 anos, contado (i) em regra geral, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN); (ii) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado

---

<sup>44</sup> RIO DE JANEIRO. **Remessa Ex Offício 0064933-80.2018.4.02.5101**. Rel. Juíza Federal Convocada Sandra Chalu Barbosa. 4ª Turma Especializada. Data do Julgamento: 20 set. 2019. Disponível em: [https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=21608602968342207584246709031&evento=21608602968342207584246744293&key=4150c2057b818b8dcf93f9cf20742a435eddbef19fd0be7b51edd043c9dbbd&hash=bf609bd156238c1e17a9163429de3869](https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=21608602968342207584246709031&evento=21608602968342207584246744293&key=4150c2057b818b8dcf93f9cf20742a435eddbef19fd0be7b51edd043c9dbbd&hash=bf609bd156238c1e17a9163429de3869). Acesso em: 06 fev. 2022.

(art. 173, II, do CTN); ou (iii) para os casos em que o lançamento é feito por homologação, da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN<sup>45</sup>). Frisa-se que a contagem do prazo decadencial não se interrompe nem se suspende. Assim, mas palavras do Professor Eduardo Sabbag:

a decadência (do latim *cadeus*, de *cadere*, na acepção de “perecer, cair ou cessar”) é uma forma extintiva de direito subjetivo (do sujeito ativo), constante numa relação jurídica de direito material, substantivo ou substancial. (...) O instituto em comento visa atacar, desse modo, o próprio direito, promovendo seu decaimento ou seu perecimento, o que obsta a constituição do crédito tributário pelo Fisco (art. 156, V, CTN). Essa é a razão porque a Fazenda não está inibida de proceder ao lançamento, prevenindo a decadência do direito de lançar, mesmo que haja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.<sup>46</sup>

Portanto, uma vez realizado, dentro dos 5 (cinco) anos decadenciais, o lançamento, seja por homologação, declaração, ofício ou tácito, não há que se falar em decadência como causa de extinção do débito.

Por outro lado, a prescrição, disposta no art. 174 do CTN, extingue o direito, pertencente ao credor, da ação de cobrança do crédito tributário, também pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da sua constituição definitiva do crédito. Na significação jurídica atual:

a prescrição é compreendida como a extinção de um direito, conseqüente do curso de um prazo, em que se negligenciou a ação para protegê-lo, ou o próprio curso do prazo, em que o direito se extingue por falta de ação de seu titular. (...) Questão de ordem pública, a prescrição é matéria que deve ser expressamente regulada em lei, onde se estabelece as condições de sua efetividade, ou seja, os casos de sua aplicação. Assim, jamais pode ser interpretada extensivamente ou por analogia.<sup>47</sup>

Ao contrário da decadência, 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; e (iv) por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

<sup>45</sup> “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.”

<sup>46</sup> SABBAG, Eduardo. **Crédito tributário e decadência. Manual de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 761-781. Material da 1ª aula da disciplina Obrigação e Crédito Tributários, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu televirtual em Direito Tributário – Anhanguera - Uniderp|Rede LFG.

<sup>47</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

Ademais, o prazo prescricional se suspende quando há suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cujas causas estão previstas no art. 151 do CTN<sup>48</sup>, quais sejam: (i) moratória; (ii) o depósito do seu montante integral; (iii) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (iv) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; (v) a concessão de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e (vi) o parcelamento.

Destaca-se que a interrupção e suspensão da prescrição não se confundem, vez que, no caso de interrupção, todo o tempo já decorrido deve ser desprezado, iniciando-se novamente o prazo prescricional quinquenal, portanto, uma vez ocorrida uma das hipóteses previstas no art. 174, parágrafo único, incisos I, II, III e IV, do CTN<sup>49</sup>, a Fazenda Pública volta a ter o prazo de 5 anos para seguir com a cobrança do crédito tributário.

Já na suspensão, uma vez removida a sua causa, o prazo volta a fluir de onde parou. Por exemplo, se, no momento da concessão da liminar (art. 151, IV, do CTN), já tiverem se passado 3 anos do prazo prescricional, caso essa liminar seja revogada, a Fazenda Pública terá o prazo de 2 anos para cobrar o crédito em questão.

Em resumo, o Código Tributário Nacional prevê dois prazos preclusivos que não se confundem entre si. Sobre isso, Edvaldo Brito expõe acerca dos traços que diferem os dois institutos:

a decadência extingue, diretamente, o direito subjetivo e, com ele, a ação que o protege; a prescrição extingue, diretamente, a ação e com ela o direito sob sua proteção; o início do prazo decadencial é o momento em que o direito nasce; o prazo prescricional tem início no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado; é nessas circunstâncias que nasce a ação; a natureza do direito que se extingue: a decadência supõe um direito já nascido, mas ainda não efetivado pela falta

---

<sup>48</sup> “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento.”

<sup>49</sup> “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.”

do exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação contra a violação sofrida.<sup>50</sup>

Especificamente para o direito tributário, vale ressaltar o comentário de Paulo de Tarso Vieira Ramos:

[...] a distinção de prazos e do direito ao qual dizem respeito mostra-se evidente nos arts. 173 e 174 do CTN. O direito de efetuar o lançamento é de natureza potestativa. A Fazenda pode levá-lo a cabo sem qualquer colaboração por parte do sujeito passivo. Não precisa, portanto, de ação. Ultimado o lançamento, que faz nascer o direito à prestação, e recusada a colaboração do obrigado, disporá o Fisco da ação para exigí-la coercitivamente. No primeiro caso, o prazo será de decadência, e se inicia no momento em que nasce o direito de efetuar o lançamento, conforme as hipóteses previstas nos arts. 173, I e II, e 150, § 4.º, do CTN; no segundo, o prazo será de prescrição, e seu início se contará do momento da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174, CTN), para cuja satisfação foi negada a colaboração do obrigado. Há, contudo, uma distinção entre a prescrição existente nos demais ramos do direito, e a prescrição da ação de execução fiscal. É que, nos termos do art. 156, V, do CTN, a prescrição é causa extintiva do próprio crédito tributário, e não apenas da ação que o garante. Não há, pois, mero encobrimento de eficácia, mas a extinção do próprio direito creditório do Fisco.<sup>51</sup>

Adentrando mais nos prazos que correm dentro do processo, seja ele judicial ou administrativo, podemos falar do instituto da preempção, segundo o qual os prazos se encerram no seu termo final. Decorrido o prazo torna-se impossibilitada a realização do ato, salvo disposição de lei ou determinação judicial. Os prazos se encerram independente de ato ou providência das partes ou do julgado.

O ilustre De Plácido e Silva explicita sobre o referido conceito da seguinte forma:

[...] derivado do latim *peremptio*, de *perimere* (destróçar, aniquilar, prescrever, extinguir), no sentido originário ou literal significaria o mesmo que perecimento: morte violenta ou provocada. Mas, no sentido técnico do Direito, preempção tem conceito próprio, embora resulte na extinção ou na morte de um direito. E assim, exprime propriamente o aniquilamento, ou a extinção, relativamente ao direito de praticar um ato processual ou continuar o processo, quando, dentro de um prazo definido e definitivo, não se exercita o direito de agir ou não se pratica o ato.<sup>52</sup>

Segundo, o autor mencionado acima destrincha o conceito de preempção fazendo comparações desta com os institutos da prescrição e decadência.

<sup>50</sup> BRITO, Edvaldo. **Problemas de processo judicial tributário**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 1996.

<sup>51</sup> RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. **Lançamento Tributário e Decadência**. Crítica ao posicionamento do STJ. Tributário e Decadência. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2002.

<sup>52</sup> SILVA, De Plácido E. **Vocabulário Jurídico**. 1ª ed. Rio/São Paulo: Forense. 1963. p. 1209-1210.

E se assemelha à prescrição e à decadência, pelos resultados jurídicos que dela decorrem, isto é, a extinção de um direito, antes assegurado ao litigante. A preempção, porém, ocorre sempre dentro do processo, quando no prazo assinado não se praticou o ato, ou dentro de um certo prazo, não se fez o que era para fazer. Em certos casos, pode significar a prescrição, porque dele pode resultar a perda de um direito. Mas, dela se difere, como acentuamos, porque se aplica exclusivamente ao processo. Da decadência, também, se diferencia, desde que esta se refere à extinção do direito pela falta de respectivo exercício dentro de um prazo prefixado, enquanto a preempção tanto pode referir-se à extinção da ação, como somente à perda do direito de exercício de um ato, que pertence ou faz parte do processo, sem que este se paralise ou se aniquile, por inteiro.<sup>53</sup>

Por fim, temos o instituto da prescrição intercorrente, esta, por sua vez, trata-se da perda do direito de exigir algum direito subjetivo por inércia de uma parte do processo e ocorre quando o processo permanece parado por tempo determinado. Sua aplicação visa atender à garantia constitucional da duração razoável do processo (art. 5º, LXXVII, da CF).

Embora não seja um conceito novo, a prescrição intercorrente não estava prevista nem no Código Civil de 1919, nem no Código de Processo Civil (CPC) de 1973. Até 2015, sua existência na legislação basicamente se limitava ao §4º, do art. 40, da Lei 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais – LEF)<sup>54</sup>. Assim, predominava a insegurança jurídica, haja vista que não existia previsão para a extinção de um direito por inércia de seu titular dentro do processo.

Foi só com a entrada em vigor Código de Processo Civil de 2015 que tal instituto ganhou mais destaque. Em duas passagens, o CPC de 2015 atesta a existência da prescrição intercorrente. A primeira se dá no §4º, do art. 921 que dispõe que “o termo inicial da prescrição no curso do processo será a ciência da primeira tentativa infrutífera de localização do devedor ou de bens penhoráveis, e será suspensa, por uma única vez, pelo prazo máximo previsto no §1º deste artigo”. Já a segunda referência à prescrição intercorrente está bem clara no art. 924, inciso V, veja-se: “Art. 924. Extingue-se a execução quando: (...) V - ocorrer a prescrição intercorrente.”

<sup>53</sup> SILVA, De Plácido E., op. cit, p. 147.

<sup>54</sup> “Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.”

Assim, nos termos da Súmulas 150<sup>55</sup> e 264<sup>56</sup> do Supremo Tribunal Federal, o ordenamento jurídico, assim como a jurisprudência e doutrina, adotam o prazo de 5 anos para constituição da prescrição intercorrente.

Relembrados os conceitos acima, passemos a entender como esses mecanismos podem ser utilizados no controle da duração razoável do processo administrativo fiscal.

Para uma corrente da doutrina, o lançamento do tributo só estaria finalizado após a constituição definitiva do crédito, ou seja, o lançamento é interpretado como sendo um processo que só se encerra após o julgamento das reclamações e recursos administrativos interpostos. Assim, considerando o prazo decadencial, o fisco teria 5 (cinco) anos para realizar o lançamento “provisório” e concluir o processo administrativo, sob pena do crédito ser extinto pela decadência.

Essa visão decorre da interpretação sistemática dos arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional. Sobre o tema, esclarece Zelmo Denari, ao afirmar que:

Não é equivocado, portanto, à luz da práxis inspirada na doutrina e na procedimentalista, visualizar no sistema impositivo pátrio dois termos decadenciais bastante nítidos e inconfundíveis. Refiro-me, como primeiro aceno, à decadência do direito de iniciar a constituição definitiva do crédito tributário, isto é, do direito de atuar a norma jurídica tributária, acionando o ato introdutório do procedimento fiscal. A lavratura do auto de infração é a forma mais frequente de iniciar essa constituição, mas, como veremos, os mesmos efeitos produzem a notificação de qualquer ato preparatório, bem como a lavratura do termo de início de fiscalização. O segundo termo decadencial relaciona-se com o direito de constituir definitivamente o crédito tributário, isto é, o direito de concluir o procedimento fiscal já iniciado, dimensionando a obrigação tributária e criando para a administração um direito subjetivo de cobrança. No plano normativo, esta solução encontra embasamento no parágrafo único do art. 173 do CTN [...].<sup>57</sup>

O autor mencionado acima destaca, ainda, que o art. 173 estipula o prazo para constituição definitiva do crédito, adotando, como marco inicial da contagem do prazo, a existência de qualquer medida preparatória promovida pelo Fisco, nos termos do seu parágrafo único<sup>58</sup>. Dessa

---

<sup>55</sup> “Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação.” Supremo Tribunal Federal. Súmula 150.

<sup>56</sup> “Verifica-se a prescrição intercorrente pela paralisação da ação rescisória por mais de 5 anos.” Supremo Tribunal Federal. Súmula 264.

<sup>57</sup> DENARI, Zelmo. **Decadência e prescrição tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 32-33

<sup>58</sup> “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

forma, o prazo de duração do processo (ou o prazo decadencial relativo à constituição definitiva do crédito) deve ser contado a partir do primeiro ato de fiscalização realizado pela autoridade fiscal até a decisão administrativa irreformável.

Portanto, conforme se observa, para essa parte da doutrina, o lançamento tributário se divide em duas etapas distintas: (i) a primeira, denominada “provisória”, trata-se da notificação do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, por meio de auto de infração ou notificação de lançamento; e (ii) a segunda se observa quando há a resolução definitiva do processo administrativo fiscal, ou seja, após serem julgados impugnações e eventuais recursos, notificando-se o contribuinte da constituição definitiva do crédito tributário.

Nesse sentido, após iniciado o processo administrativo fiscal, por iniciativa do contribuinte, se passados 5 (cinco) anos em tramitação sem que o Fisco apresente uma resposta definitiva, o crédito tributário apurado e lançado estaria caduco, vez que não foi confirmado dentro do referido prazo. Em outras palavras, ocorreria a decadência, pela demora em se confirmar o lançamento do crédito tributário.

Tal entendimento remonta ao tempo em que o Supremo Tribunal Federal ainda era responsável pelos pronunciamentos finais das questões de caráter infraconstitucional, conforme se verifica da leitura do acórdão decorrente do julgamento do RE n.º 94.462, de 1982:

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.<sup>59</sup>

Ressalta-se que esse entendimento jurisprudencial se originou em outro contexto político e social. Nesse sentido, é perfeitamente cabível a revisão do conteúdo normativo contido no art. 173 para atribuir-lhe interpretação mais coerente com os paradigmas constitucionais, haja vista

---

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial 94.462/SP**. Rel. Min. Soares Muñoz. Brasília, DF, 30 jun. 1981. Diário de Justiça, Brasília-DF, 16 dez. 1981.

a positivação do princípio da duração razoável do processo em nosso ordenamento e do aumento da procura aos órgãos julgadores da esfera administrativa.

Ante o exposto, conclui-se que existem argumentos plausíveis que corroboram o entendimento de 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.

No entanto, existe corrente doutrinária que defende que o prazo para julgamento das reclamações e recursos administrativos é peremptório, vez que um processo já foi instaurado e que a notificação do contribuinte, por si só, já configura o lançamento tributário. Esse é o entendimento de Greco:

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 preempção desse direito.

Esta ideia 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 ideias 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 ideia 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 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*.<sup>60</sup>

Para essa corrente, não há dúvida de que o parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional visa impedir a formalização do crédito tributário pelo decurso de tempo, sendo, portanto, peremptório. Desse modo, mesmo que se entenda não ser decadencial o disposto no parágrafo único do art. 173, essa norma ficará enquadrada na conceituação de preempção, ocasionando, por consequência, a nulidade do procedimento.

Por fim, existe o entendimento que, cada vez mais, ganha espaço e destaque na discussão acerca da duração razoável do processo administrativo fiscal, trata-se da corrente que defende que o lapso temporal entre a instauração e desfecho do processo administrativo decorrente de impugnação ao lançamento está sujeito a incidência da prescrição intercorrente, com fundamento no art. 156, V, do CTN<sup>61</sup>.

Entende-se que, ao descumprir o seu dever de impulsionar o processo administrativo fiscal, causando a demora injustificada para a resolução das controvérsias fiscais, a Fazenda Pública causa não só prejuízos ao contribuinte que aguarda a solução do conflito, mas também atinge a esfera do direito público e merece ser reprovada, sendo certo que a aplicação do instituto da prescrição intercorrente é um meio de se impor uma tramitação razoável e célere ao processo administrativo.

Ressalta-se que diferentemente da primeira corrente doutrinária exposta nesse capítulo, em momento algum se defende que o processo administrativo fiscal, independentemente da sua

---

<sup>60</sup> GRECO, Marco Aurélio. Perempção no Direito Tributário. *In*: MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva; TAVOLARO, Agostinho Toffoli (Coord.). **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

<sup>61</sup> “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] V - a prescrição e a decadência [...]”

complexidade, deve ser concluído em 5 (cinco) anos. O que a aplicação da prescrição intercorrente visa evitar é a inércia injustificada para a conclusão do processo pela Administração Pública.

Essa corrente não ignora as particularidades de cada caso, vez que, em determinadas discussões, pode ser que seja necessária a realização de perícias e/ou obtenção de provas e esclarecimentos mais aprofundados para a busca da solução. No entanto, o que não se admite é que o processo permaneça parado, sem qualquer impulso, por um período maior que 5 (cinco) anos. Esta conduta é a causa de reprovação que implica a ocorrência da prescrição intercorrente.

Contudo, apesar de parecer, à primeira vista, um mecanismo perfeito para se evitar a morosidade da Administração Pública na resolução das discussões fiscais, garantindo a efetividade do princípio da duração razoável do processo, a aplicação da prescrição intercorrente em sede do processo administrativo tributário é inadmissível para parte da doutrina e jurisprudência.

Existe uma forte corrente contrária à possibilidade da ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Isso porque, para essa posição, o art. 151, inciso III do CTN, ao elencar as reclamações e os recursos administrativos como uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, impede o fisco de tomar as medidas cabíveis à efetivação de seu crédito, como por exemplo o ajuizamento de ação de execução fiscal.

Nesse sentido, por estar a autoridade tributária impossibilitada de realizar tal medida, não seria possível a aplicação da prescrição intercorrente, haja vista que o objetivo deste instituto é penalizar a Fazenda pela sua desídia na cobrança de seus créditos inadimplidos pelo particular. Dessa forma, não se poderia considerar mora descabida da Fazenda Pública. Dessa forma decidiu o STJ na ocasião do julgamento do REsp nº 1.113.959/RJ.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 174, DO CTN. MINISTÉRIO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE PARA RECORRER. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INOCORRÊNCIA.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver no acórdão ou sentença, omissão, contradição ou obscuridade, nos termos do art. 535, I e II, do CPC, ou para sanar erro material.
2. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC, quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos

autos. Deveras, consoante assente, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

3. 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.<sup>62</sup>

Além disso, essa corrente de pensamento argumenta que não existe qualquer dispositivo normativo no ordenamento jurídico brasileiro que disponha expressamente acerca da aplicação do instituto em esfera administrativa, assim como inexistente norma que estipule um prazo para a conclusão do processo administrativo tributário. Nesse sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal na ocasião do julgamento da ADI 124/SC, veja-se:

EMENTA: Constitucional. Tributário. Norma do Estado de Santa Catarina que estabelece hipótese de extinção do crédito tributário por transcurso do prazo para apreciação de recurso administrativo fiscal. Constituição do estado, art. 16. Ato das disposições constitucionais transitórias da constituição estadual, art. 4º. Alegada violação do art. 146, III, b, da Constituição. A determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equivale à extinção do crédito tributário cuja validade está em discussão no campo administrativo. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário. Extingue-se um crédito que resultou de lançamento indevido, por ter sido realizado fora do prazo, e que goza de presunção de validade até a aplicação dessa regra específica de decadência. O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente.<sup>63</sup>

Por fim, essa posição defende que o art. 174, caput, do CTN determina que é condição *sine qua non*, à efetivação da prescrição, a constituição definitiva do crédito tributário. Portanto,

<sup>62</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.113.959/RJ**. Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Brasília, DF, 17 jun. 2010. Diário de Justiça, Brasília-DF, 1 jul. 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900488813&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 5 fev. 2022.

<sup>63</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Constitucionalidade 124/SC**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 1 ago. 2008. Diário de Justiça, Brasília-DF, 17 abr. 2009. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1492000>>. Acesso em: 5 fev. 2022.

ao ser apresentada impugnação administrativa, o crédito não estaria definitivamente constituído, vez que a constituição ocorreria somente após o julgamento definitivo do processo administrativo fiscal, após o qual, ainda segundo tal dispositivo, não seria mais possível a autoridade administrativa competente modificar o crédito. Isto seria um óbice à possibilidade de se iniciar a contagem do prazo prescricional antes do fim do processo administrativo.

No que se refere à jurisprudência administrativa sobre o tema, o CARF, órgão responsável por julgar os recursos interpostos nos processos administrativos fiscais federais possui entendimento consolidado no sentido de que os processos fiscais que tramitam na via administrativa não serão atingidos pela prescrição intercorrente. Nesse sentido, o Conselho Pleno do CARF aprovou a Súmula CARF nº 11: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”

Vejam algumas ementas que basearam a edição da súmula:

PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Em prestígio ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, bem assim à isonomia na relação jurídico-tributária não é admissível a prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal. Havendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não ocorre a prescrição. O prazo prescricional começa a fluir a partir da constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre quando não cabe recurso ou ainda pelo transcurso do prazo.<sup>64</sup>

ITR - VALOR DA TERRA NUA - CONTRIBUIÇÃO CNA/CONTAG - 1 - Não existe prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, uma vez constituído o crédito tributário dentro do iter legal. 2 - O ônus da prova compete a quem alega, ex vi do art. 333, I, do CPC. 3 - A CNA/CONTAG tem sua previsão legal no Decreto-Lei nº 1.166/71, e sua cobrança deriva de hipóteses objetivas previstas na citada norma legal. Sendo tal contribuição de natureza tributária (CF, art. 149 - no interesse de categorias profissionais), portanto obrigação ex lege, a subsunção dos fatos à hipótese legal faz nascer a obrigação tributária, não se confundindo com as contribuições chamadas de confederativas (CF, art. 8, IV). Recurso voluntário a que se nega provimento.<sup>65</sup>

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - Não ocorre a prescrição intercorrente quando houver a interposição de impugnação no prazo legal - A impugnação e o recurso suspendem a exigibilidade do crédito tributário - Desta forma, não ocorre a prescrição,

---

<sup>64</sup> BRASIL. CARF. **Recurso Voluntário nº 103-21113. Processo nº 10880.000670/2001-19**, Relator Conselheiro Ezio Giobatta Bernardinis, Brasília, DF, Data da Sessão 5 dez. 2002. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 8 fev. 2022.

<sup>65</sup> BRASIL. CARF. **Recurso Voluntário nº 201-73615. Processo nº 13802.001081/91-46**, Relator Conselheiro Jorge Freire, Brasília, DF, Data da Sessão 24 fev. 2000. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 8 fev. 2022.

mesmo que entre a impugnação e o recurso e as respectivas decisões, haja um prazo superior a 5 (cinco) anos.<sup>66</sup>

A fundamentação legal utilizada nas decisões expostas acima, bem como em vários outros julgados, e que justifica o entendimento da súmula é que não corre prazo prescricional até que se tenha o trânsito em julgado do processo administrativo.

Ademais, algumas decisões utilizam como fundamento o art. 5º da Lei nº 9.873/99<sup>67</sup>. Referida Lei estabeleceu regras relativas aos prazos prescricionais no âmbito da Administração Pública, no entanto, em seu art. 5º, destacou que o disposto na lei não se aplica aos processos e procedimentos envolvendo questões tributárias. Nesse sentido, tal argumento foi utilizado reiteradas vezes para sustentar a inaplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal quando dos julgamentos realizados pelo CARF.

Vejamos, portanto, que existem argumentos plausíveis contra a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, contudo, mesmo que diante da fundamentação apresentada pelo CARF, no panorama atual, a Súmula CARF nº 11 carece de reavaliação, vez que a não aplicação da prescrição interiormente pode representar um obstáculo à efetivação do princípio da duração razoável do processo, bem como à solução de discussões acerca de crédito tributário, atingido o contribuinte e promovendo um amplo quadro de insegurança jurídica.

Por outro lado, há autores que defendem a tese da prescrição intercorrente em sede do processo administrativo fiscal, afirmando que, em que pese os recursos administrativos serem causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que impediria o fisco de seguir com o ajuizamento de execução, não se pode permitir que o devedor permaneça neste estado indefinido eternamente.

Nessa linha de pensamento, Professor Hugo de Brito Machado já se manifestou favorável ao tema:

---

<sup>66</sup> BRASIL. CARF. **Recurso Voluntário nº 105-15.025**. Processo nº 10783.003642/93-72, Relator Conselheiro Irineu Bianchi, Brasília, DF, Data da Sessão 13 abr. 2005. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 8 fev. 2022.

<sup>67</sup> “Art. 5º - O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária [...]”

É certo que o oferecimento da impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, suspendendo também o curso da prescrição. Mas se o Fisco abandona o processo por mais de cinco anos (Pode eventualmente ocorrer, é certo, de o processo administrativo demorar mais de cinco anos em face da elevada complexidade da matéria, e do intenso exercício (e do efetivo respeito) do direito de defesa do impugnante. Pode ocorrer, por exemplo, de mostrar-se necessária a realização de uma perícia, que, em face de alguns vícios, é depois refeita a pedido do próprio contribuinte. Nesses casos, note-se, não há abandono do processo. Embora decorram mais de cinco anos desde o início até a data da conclusão do processo administrativo, não se pode dizer que a Administração não resolveu ainda a pendência por haver deixado por cinco anos abandonado o processo. A extinção à qual nos reportamos diz respeito apenas àquelas situações nas quais há lapso superior a cinco anos entre um ato processual e outro (v.g., entre a apresentação de uma impugnação e o deferimento da produção de uma prova pericial), imputável exclusivamente à inércia por parte do órgão administrativo), já não se pode dizer que é o simples oferecimento de uma impugnação que o está impedindo de propor a execução fiscal: é o abandono do processo – que implica a indevida não-apreciação da impugnação – que enseja a demora na propositura da execução, sendo plenamente cabível falar-se, sim, em prescrição intercorrente<sup>68</sup>.

Sobre o argumento de que inexistente norma que permita a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal, lembram os defensores desta tese que o art. 108, I do CTN<sup>69</sup>, autoriza a aplicação de analogia em caso de omissão legislativa. Dessa forma, o próprio ordenamento jurídico brasileiro teria a ferramenta para o preenchimento da lacuna legislativa, através da aplicação de outro dispositivo de lei que acatasse a prescrição intercorrente, como o já citado §4º ao artigo 40 da LEF. Assim defende Marcos Rogério Lyrio Pimenta:

De fato, o direito positivo não prescreve um prazo para que a autoridade fiscal decida o processo administrativo tributário, ou seja, não existe previsão expressa de prescrição intercorrente. Todavia, o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, prevê o uso da analogia para aplicação da legislação tributária na ausência de disposição expressa. Assim sendo, pensamos que neste caso podemos aplicar o art. 174 do Código Tributário Nacional combinado com o art. 5º do Decreto n. 20910/32.<sup>70</sup>

O citado autor afirma, ao defender a aplicação do art. 174 do CTN, que a autoridade julgadora tem o prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir da apresentação de impugnação para decidir sobre a exigência fiscal, sob pena de prescrever o seu direito de ação de cobrar o suposto crédito.

Corroborando tal entendimento, os tribunais de justiça pátrios já têm admitido a consumação da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário quando a

<sup>68</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

<sup>69</sup> “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia [...]”

<sup>70</sup> PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.71, p. 119, 2001.

autoridade julgadora deixa de impulsionar o processo administrativo por tempo excessivo e sem qualquer motivação.

Esse é o caso da Apelação nº 0002177-70.2014.4.04.9999/RS, relatada pelo Desembargador Amaury Chaves de Athayde. Em sede de julgamento a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região reconheceu a prescrição intercorrente no processo administrativo e consequente extinção do crédito tributário em função de a Autoridade Administrativa Fiscal ter demorado cerca de 10 (dez) anos tão somente para promover a intimação do contribuinte. No caso concreto, o julgamento realizado pelo Conselho de Contribuintes ocorreu no ano de 2000, mas somente no ano de 2011 o contribuinte foi intimado dessa decisão. O tribunal entendeu que esta situação era diferenciada, restando evidente a ofensa ao princípio constitucional da duração razoável do processo<sup>71</sup>.

O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, por sua vez, já possui reiteradas decisões aceitando a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. A exemplo do posicionamento do referido tribunal, vejamos trecho do irretocável acórdão proferido pela Décima Nona Câmara Cível no julgamento da Apelação nº 0082596-19.2012.8.19.0001, cuja relatoria foi atribuída ao Desembargador Juarez Fernandes Folhes.

INCIDÊNCIA DO ARTIGO 5º, LXXVIII, DA CF. DIREITO À RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO. O FISCO NÃO PODE POSSUIR PRAZO *AD ETERNUM* PARA DECIDIR IMPUGNAÇÕES ADMINISTRATIVAS CONTRA CRÉDITOS FISCAIS, TRIBUTÁRIOS OU NÃO, DE TAL FORMA QUE, NOS CASOS EM QUE RESTAREM DEMONSTRADAS A DESÍDIA E O DESCASO DA ADMINISTRAÇÃO, FAR-SE-Á NECESSÁRIA À APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INADMITIR A OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE, NA ESFERA DO ADMINISTRATIVO FISCAL, CONFRONTA COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS: DA EFICIÊNCIA, DA SEGURANÇA JURÍDICA, DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, DA OFICIALIDADE, DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA, DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E DO DIREITO DE PETIÇÃO, NOTADAMENTE NO CASO EM QUE EXISTE LEI ESPECÍFICA NO ÂMBITO ESTADUAL, COMO OCORRE NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. PRECEDENTES DESTE TRIBUNAL DE JUSTIÇA<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível 0002177-70.2014.4.04.9999/RS**. Rel. Des. Federal Amaury Chaves de Athayde. Primeira Turma. Data do Julgamento 24 maio 2017. Diário de Justiça, 5 jun. 2017. Disponível em: [https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar\\_documento\\_gedpro.php?local=trf4&documento=9008331&hash=93aebf2250b4413880c7081424e4667c](https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=9008331&hash=93aebf2250b4413880c7081424e4667c). Acesso em: 6 fev. 2022.

<sup>72</sup> RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. **Apelação Cível 0082596-19.2012.8.19.0001/RJ**. Rel. Des. Juarez Fernandes Folhes. Décima Nona Câmara Cível. Data do Julgamento 22 maio 2018. Diário de Justiça, 24 maio 2018. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004AE70C5D6B65FC11256FA849FF715A098C5081F405B49&USER=33de67330b204a18d1ae5820090e8a29>. Acesso em: 6 fev. 2022.

No âmbito dos tribunais superiores, em que pese o STJ não ter conhecido do REsp 1.821.421/AL, por este enfrentar acórdão com fundamentos eminentemente constitucionais, o mencionado tribunal admitiu a aplicação da prescrição intercorrente em processo administrativo, veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESSARCIMENTO AO SUS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. ACÓRDÃO COM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL INVIÁVEL. COMPETÊNCIA DO STF.

1. Cuida-se, na origem, de Embargos à Execução Fiscal de débito relacionado a ressarcimento ao SUS de que trata o art. 32 da Lei 9.656/1998.
2. A sentença extinguiu o processo com julgamento do mérito reconhecendo a prescrição intercorrente do processo administrativo de constituição do débito, aplicando o § 1º do art. 1º da Lei 9.873/1999.
3. O Tribunal de origem manteve a sentença sob os seguintes fundamentos (fl. 520, e-STJ): "Embora o caso em análise diga respeito à cobrança de dívida de ressarcimento ao SUS, que se caracteriza por sua natureza não punitiva, entendo que também é aplicável o disposto no art. 1º, §1º, da Lei 9.783/99, em homenagem aos princípios constitucionais da eficiência, segurança jurídica e duração razoável do processo. Entender de forma diversa ensejaria a conclusão no sentido de que a Administração não teria prazo para julgar recursos administrativos, de maneira que a demora excessiva nas decisões dos órgãos julgadores, sem qualquer justificativa plausível, causaria sérios transtornos a terceiros, a exemplo do acúmulo de juros. Com efeito, o fato de não existir uma norma dispendo especificamente acerca do prazo prescricional, em determinada hipótese, não confere a qualquer pretensão a nota de imprescritibilidade. Concluo, assim, que a previsão contida no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 é aplicável ao Processo Administrativo de ressarcimento ao SUS".
4. Em atenção ao teor do aresto impugnado, observa-se que o Tribunal *a quo* decidiu a questão com fundamentos eminentemente constitucionais. Com efeito, analisada a matéria sob o prisma exclusivamente constitucional, é inviável ao STJ rever o entendimento consignado na origem, sob pena de usurpação da competência do STF.
5. Recurso Especial não conhecido<sup>73</sup>.

Ante o exposto, percebe-se que qualquer alegação quanto à impossibilidade jurídica do reconhecimento da prescrição intercorrente, em razão da ausência de dispositivo legal que trate da matéria, cede diante das situações em que se verifica a inércia da administração em promover o eficiente andamento do processo.

<sup>73</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1821421/AL**. Rel. Min. Herman Benjamin. Segunda Turma. Data do julgamento 05 de novembro de 2019. Diário de Justiça 18 nov. 2019. Disponível em [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1885062&num\\_registro=201901603561&data=20191118&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1885062&num_registro=201901603561&data=20191118&formato=PDF). Acesso em: 6 fev. 2022.

## CONCLUSÃO

Por meio deste trabalho de conclusão de curso buscou-se analisar, estudar e debater a aplicação do princípio da duração razoável do processo aos processos administrativos fiscais federais. Explicou-se a natureza jurídica, as principais críticas à aceleração processual, o tratamento do tema na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional. Por fim, foram analisados os institutos da decadência, da prescrição e da preempção que podem servir como um controle à efetivação do princípio da duração razoável do processo.

No primeiro capítulo explicou-se como ocorre a instauração do processo administrativo fiscal, sendo ressaltada a diferença entre processo administrativo tributário e procedimento administrativo tributário, bem como as diferentes formas de lançamento.

Demonstrou-se ainda que processo administrativo fiscal serve como um sistema de controle da legalidade dos atos administrativos, que é facultado ao contribuinte e tem como objetivo resolver os conflitos de matéria tributária entre este e o fisco.

Em seguida, foram expostas as vantagens que a defesa no âmbito administrativo possui, se comparada com a defesa judicial, tais como análise mais técnica, baixo custo, não obrigatoriedade da contratação de serviços advocatícios, suspensão da exigibilidade dos tributos e maior simplicidade e celeridade se comparado ao procedimento judicial.

Por fim, o capítulo inicial abordou a previsão do processo administrativo fiscal na legislação federal por meio do Decreto nº 70.235 de 1972, mostrando os recursos previstos na legislação.

No segundo capítulo foi realizada uma abordagem voltada para os aspectos constitucionais do princípio da duração razoável do processo. Inicialmente foi analisada a sua natureza jurídica no nosso ordenamento, bem como a sua positivação na Constituição Federal, nos termos da Emenda Constitucional n.º 45/2004, sendo certo que se trata de uma garantia processual decorrente 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 contribuintes.

Portanto, verifica-se que a garantia à duração razoável do processo tem como objetivo dar efetividade ao devido processo legal e a ideia de justiça. No entanto, visto por outro ângulo, tal princípio pode conflitar com outras garantias constitucionais, tais como o princípio do contraditório, da ampla defesa, da motivação, da publicidade, entre outras garantias constitucionais processuais tão caras ao Estado Democrático de Direito.

O terceiro capítulo buscou mostrar os mecanismos disponíveis no ordenamento jurídico que podem auxiliar o controle da morosidade da tramitação dos processos administrativos fiscais.

Primeiramente, o referido capítulo dar foco nos dispositivos de leis infraconstitucionais que visam impulsionar os processos administrativos, são eles o 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 determina que seja proferida, nos processos administrativos, decisão no prazo de 30 dias, contados a partir da finalização da fase instrutória. Tal artigo é aplicável ao processo administrativo de natureza tributária de forma subsidiária ao Decreto n.º 70.235/72, que é silente a respeito do prazo de duração do processo.

No entanto, o mencionado artigo não possui um marco inicial para contagem do prazo bem definido, o que cria obstáculos para sua aplicabilidade, cabendo ao contribuinte buscar amparo no Poder Judiciário para fazer valer essa garantia.

Já o art. 24 da Lei n.º 11.547/2007 prevê a obrigatoriedade de se julgar os requerimentos e recursos administrativos em 360 dias, sem, contudo, estipular qualquer consequência jurídica em decorrência dessa inobservância. Tendo o contribuinte, mais uma vez, socorre-se ao Poder Judiciário.

Em seguida, o capítulo três desse trabalho discorre sobre os institutos da prescrição, da decadência e da preempção com a finalidade de mostrar como é possível a aplicação destes para garantir a efetividade do princípio da duração razoável do processo.

Assim, verificou-se que é possível aplicar o instituto da decadência se considerarmos que o lançamento tributário só estaria finalizado após a constituição definitiva do crédito, ou seja,

com o encerramento do processo administrativo fiscal após o julgamento das reclamações e recursos administrativos interpostos. Nesse sentido, o fisco teria 5 (cinco) anos para realizar o lançamento “provisório” e concluir o processo administrativo, sob pena do crédito ser extinto pela decadência.

Por outro lado, existe corrente doutrinária que enxerga diferença entre natureza do prazo para a constituição provisória e o prazo para constituição definitiva. Essa corrente entende se tratar de preempção.

Por fim, foi analisado o instituto da prescrição intercorrente, que não admite a paralisação injustificada do processo por um período maior que 05 (cinco) anos. Tal instituto é objeto de muitas discussão, vez que, para a corrente contrária, não há a possibilidade de ocorrência de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, vez que (i) as reclamações e os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o fisco de tomar as medidas cabíveis à efetivação de seu crédito; (ii) não existe qualquer dispositivo normativo no ordenamento jurídico brasileiro que disponha expressamente acerca da aplicação do instituto em esfera administrativa; e (iii) para o prazo prescricional começar a fluir, é necessário que tenha ocorrido a constituição definitiva do crédito tributário, fato que só se concretiza após o julgamento definitivo na esfera administrativa.

No entanto, verifica-se que, em que pese os recursos administrativos serem causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não se pode permitir que o contribuinte permaneça em estado indefinido eternamente. Ademais, no que se refere à omissão legislativa, o art. 108, I do CTN, autoriza a aplicação de outro dispositivo de lei, por analogia, quando há uma lacuna legislativa. Nesse sentido, diversos tribunais brasileiros vêm entendendo pela aplicação da prescrição intercorrente.

Ante o exposto e à luz dos entendimentos dos tribunais brasileiros, é imperioso o reconhecimento da efetividade da duração razoável do processo administrativo fiscal, que deverá seguir uma das soluções trazidas no cerne deste trabalho, ou seja, entende-se ser aplicável o instituto da decadência, da preempção ou da prescrição intercorrente para os processos que apresentaram lentidão excessiva por parte da Administração Pública.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**: Discursos aos bacharelandos da Faculdade de Direito de S. Paulo em 1920. São Paulo, SP: Martinelli, Passos e Companhia, 1921.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BRASIL. Código de Processo Civil (2015). **Lei Federal nº 13.105 de 16 de março de 2015**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 7 fev. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. **Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em: 7 fev. 2022.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm). Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. **Lei Federal nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm). Acesso em: 7 fev. 2022.

BRITO, Edvaldo. **Problemas de processo judicial tributário**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 1996.

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

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivação no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses: 2011.

DENARI, Zelmo. **Decadência e prescrição tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

DUARTE, Ronnie Preuss. **Garantia de acesso à justiça: os direitos processuais fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Perempção no Direito Tributário. In: **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva; TAVOLARO, Agostinho Toffoli (Coord.). Rio de Janeiro, Forense, 1988.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.  
MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDONÇA, M. E. S. Processo Administrativo Fiscal: alguns aspectos importantes. **Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário**, v. 7, p. 16-48, 2012.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Temas de direito processual**: oitava série. São Paulo: Saraiva, 2004

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

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 8.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

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

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.

NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. **O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana: Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 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.

RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. **Lançamento Tributário e Decadência. Crítica ao posicionamento do STJ. Tributário e Decadência**. (coord.) Hugo de Brito Machado. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2002.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3<sup>a</sup>.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região. **Apelação/Reexame Necessário 0146353-83.2013.4.02.5101**. Rel. Des. Luiz Antônio Soares. 4<sup>a</sup> Turma Especializada. Data do Julgamento: 12 set. 2017.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. **Apelação Cível 0082596-19.2012.8.19.0001/RJ**. Rel. Des. Juarez Fernandes Folhes. Décima Nona Câmara Cível. Data do Julgamento 22 maio 2018. Diário de Justiça, 24 maio 2018. Disponível em:

<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004AE70C5D6B65FC11256FA849FF715A098C5081F405B49&USER=33de67330b204a18d1ae5820090e8a29>.

Acesso em: 6 fev. 2022.

RIO DE JANEIRO. **Remessa Ex Offício 0064933-80.2018.4.02.5101**. Rel. Juíza Federal Convocada Sandra Chalu Barbosa. 4ª Turma Especializada. Data do Julgamento: 20 set. 2019. Disponível em: [https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=21608602968342207584246709031&evento=21608602968342207584246744293&key=4150c2057b818b8dcf93f9cf20742a435eddbbef19f2d0be7b51edd043c9dbbd&hash=bf609bd156238c1e17a9163429de3869](https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=21608602968342207584246709031&evento=21608602968342207584246744293&key=4150c2057b818b8dcf93f9cf20742a435eddbbef19f2d0be7b51edd043c9dbbd&hash=bf609bd156238c1e17a9163429de3869). Acesso em: 06 fev. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível 0002177-70.2014.4.04.9999/RS**. Rel. Des. Federal Amaury Chaves de Athayde. Primeira Turma. Data do Julgamento 24 maio 2017. Diário de Justiça, 5 jun. 2017. Disponível em: [https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar\\_documento\\_gedpro.php?local=trf4&documento=9008331&hash=93aebf2250b4413880c7081424e4667c](https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=9008331&hash=93aebf2250b4413880c7081424e4667c). Acesso em: 6 fev. 2022.

ROSA, Íris Vânia Santos. Protocolo Intempestivo e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. **VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Crédito tributário e decadência. Manual de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 761-781. Material da 1ª aula da disciplina Obrigação e Crédito Tributários, ministrada no curso de pós-graduação *lato sensu* televirtual em Direito Tributário – Anhanguera - Uniderp|Rede LFG.

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

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 [A Função Fiscal]**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, De Plácido E. **Vocabulário Jurídico**. 1ª ed. Rio/São Paulo: Forense. 1963.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito). Rio de Janeiro: Universidade Candido Mendes, 2009.