

RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. CONSIDERAÇÕES RELEVANTES

REASONABLE PERIOD ADMINISTRATIVE TAX PROCEEDING. RELEVANT CONSIDERATIONS.

Elizabeth Nazar Carrazza

Possui graduação em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1969), mestrado e doutorado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Atualmente é advogada e Coordenadora do Programa de Pós-graduação em Direito e professora titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
E-mail: elizabethcarrazza@gmail.com

Fábio Soares de Melo

Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Visiting Professor at University of Sanint Gallen (Switzerland). Ex-Diretor Titular Adjunto do Departamento Jurídico da FIESP. Ex-Conselheiro Efetivo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Ex-Conselheiro Efetivo do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do INSPER Direito. Professor dos Cursos de Pós-Graduação do INSPER e do IBET. Advogado.
E-mail: fabio@soaresdemelo.com.br

Recebido em: 16/12/2019
Aprovado em: 24/09/2020

RESUMO: A busca pelo real significado da expressão constitucional “razoável duração do processo” constitui tarefa árdua, intrincada e tormentosa, na medida em que referida “cláusula pétrea” – por atender aos princípios da eficiência, moralidade, razoabilidade, proporcionalidade e segurança jurídica - compreende conceito relativamente aberto e gravado por elevada subjetividade. Neste sentido, o presente estudo jurídico tem por finalidade apresentar, por meio do método dedutivo, considerações relevantes acerca do conteúdo, alcance e respectiva aplicação do “princípio da razoável duração do processo” no âmbito do contencioso administrativo tributário. Para tanto, partindo da respectiva previsão constitucional (artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal de 1988) e do exame de manifestações doutrinárias, analisaremos relevante legislação de regência do processo administrativo tributário, normas jurídicas compreendidas no Código de Processo Civil, aprovado pela Lei Federal nº 13.105, de 16.03.15, fonte de aplicação subsidiária ao contencioso administrativo tributário, bem como de decisões proferidas pelos Tribunais Superiores.

Palavras-chave: Processo administrativo tributário. Princípio constitucional. Duração razoável. Duração do processo administrativo tributário.

ABSTRACT: The quest for the real meaning of the constitutional expression "reasonable length of process" is an arduous, intricate and stormy task, insofar as the aforementioned "stony clause" comprises a relatively open concept and engraved by a certain subjectivity. In this sense, the present legal study aims to present relevant considerations regarding the content, scope and respective applicability of the "principle of reasonable length of process" in the administrative tax process. To do so, based on its constitutional provision (Article 5, paragraph LXXVIII) and doctrinal manifestations, we will examine relevant legislation governing the tax administrative process, legal norms included in the Code of Civil Procedure (Federal Law 13,105, dated 03/16/15) and decisions pronounced by the Superior Courts.

Keywords: Administrative tax proceeding. Constitutional principle. Reasonable period of time. Duration of administrative tax proceeding.

SUMÁRIO: Introdução. 1 Processo Administrativo Tributário: Dignidade Constitucional e Imprescindibilidade. 2 Princípios Aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário. 3 Princípio da Razoável Duração do Processo. 4 Panorama Jurisprudencial. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

A preponderante morosidade na solução das lides e conflitos processuais tributários consiste em um dos fatores negativos ao desenvolvimento do País, sendo certo que ao investidor estrangeiro, no exame das relevantes informações e peculiaridades acerca do local do pretenso aporte de recursos (índices econômicos, forma de governo, religião predominante, grau de alfabetização, índice de desenvolvimento humano, panorama de segurança jurídica, dentre outros) se apresenta o período médio de tramitação das questões processuais, submetidas tanto à esfera administrativa quanto à esfera judicial tributária.

Não há dúvidas de que, em inúmeros casos, o ritmo processual costuma ser ditado pelas próprias partes litigantes (e não pelo órgão julgador), na medida em que, de um lado, se encontra determinado contribuinte buscando uma tramitação protelatória que permita a adoção de planejamento (auferir receita para quitar o débito fiscal; aguardar a edição de norma disciplinadora de programa de parcelamento especial com respectivos descontos do débito fiscal; proteção patrimonial; etc.) e, de outro lado; o Fisco, objetivando maior celeridade aos casos que apresentem relevância e interesse econômico.

Mas afinal, qual o seria o real desejo das partes litigantes (Fisco e contribuinte): um contencioso administrativo rápido e gravado pela celeridade, mas cujo resultado da lide processual lhe seja desfavorável ou um contencioso administrativo lento e moroso, mas que, ao final, sua pretensão seja vitoriosa?

Adicionalmente, considerando a identificação de crédito tributário decorrente de procedimento de fiscalização, lançamento de ofício por intermédio da lavratura de auto de infração, tramitação na esfera administrativa, inscrição do débito fiscal em dívida ativa, ingresso de ações judiciais de iniciativa do contribuinte, ingresso de execução fiscal pela Fazenda Pública, tramitações processuais na esfera judicial até que seja proferida decisão final com trânsito em julgado, poder-se-ia realmente cogitar da efetiva observância e aplicação do princípio da razoável duração no sistema processual tributário brasileiro?

1 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: DIGNIDADE CONSTITUCIONAL E IMPRESCINDIBILIDADE

No intuito de atribuir imprescindibilidade constitucional ao processo administrativo tributário, o artigo 5º, inciso LV, do Texto Constitucional de 1988, estabelece que: “Art. 5º. (...) LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (...)”.

Dessa forma, o legislador constituinte conferiu o indubitável direito e garantia fundamental ao contribuinte de percorrer a esfera administrativa tributária, de maneira a garantir o exercício de sua ampla defesa, por intermédio do devido processo legal.

O processo administrativo tributário decorre das divergências oriundas da relação Fisco e contribuinte. De um lado, encontra-se o Fisco, que almeja o recebimento de determinada quantia considerada como devida, em razão do descumprimento de obrigação principal e/ou acessória; e, de outro, o contribuinte, que sustenta a impossibilidade de sua exigência por entendê-la como indevida.

Em virtude da necessidade de obter solução aos conflitos existentes entre Fisco e o contribuinte, deve haver a previsão de um processo administrativo tributário, além do processo judicial, em que sejam assegurados os atributos essenciais da ampla defesa, do contraditório, bem como dos meios e recursos inerentes.

Adicionalmente à expressa previsão contida no inciso LV, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988, deve-se salientar que o processo administrativo tributário decorreria, da mesma forma, da aplicação sistemática do inciso LIV, do artigo em referência, ao dispor que “ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”; bem como da alínea ‘a’, do inciso XXXIV, do aludido artigo, ao estabelecer que “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas (...) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.

A esse respeito, o artigo 146, inciso III, alínea ‘b’, do Texto Constitucional de 1988¹ estabelece que a lei complementar deve estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária, crédito tributário e seu respectivo lançamento.

E a garantia do processo administrativo tributário, no âmbito da legislação complementar, encontra-se em diversos dispositivos contidos no Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionado pela nova ordem constitucional com *status* de lei complementar, especialmente nos artigos 145, 151, inciso III e 201.

Dos artigos referidos se depreende que (a) o lançamento é passível de revisão pela autoridade competente em razão de impugnação pelo sujeito passivo na esfera administrativa; (b) as reclamações apresentadas e os recursos interpostos pelo sujeito passivo suspendem a exigibilidade do crédito tributário; e (c) a Fazenda Pública apenas poderá inscrever a dívida ativa para posterior cobrança na esfera judicial, na hipótese de haver, previamente, um processo regular, cuja decisão tenha reconhecido a existência da referida dívida e que se tenha esgotado o respectivo prazo para pagamento. Destarte, importante observar que a existência do processo administrativo tributário resulta da interpretação sistemática do próprio Código Tributário Nacional (CTN).

O Código Tributário Nacional (CTN), em plena compatibilização com a Constituição Federal de 1988, asseguram ao contribuinte o processo administrativo fiscal, como verdadeiro instrumento de ajuste das relações tributárias, devidamente pautado pela ampla defesa e pelo contraditório, vedando quaisquer limitações a recursos ou aos meios necessários para que se torne possível o exercício de defesa de forma irrestrita e incondicional.

¹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

A efetiva cobrança do crédito tributário resulta da inerente e necessária inscrição do débito fiscal em dívida ativa pela autoridade competente, atendidos os requisitos de liquidez e de certeza, necessários à formação do título executivo imprescindível ao processo de execução fiscal.

No entanto, carece de qualquer valor lógico ou jurídico “*persistir na cobrança de crédito tributário errônea ou indevidamente constituído sob alegações de cunho meramente formais ou operacionais. (...) Essa conclusão tem o intuito de evitar e prevenir a cobrança e a execução judicial indevida de valor total ou maior do que o devido ou quando provado que não ocorreu infração à lei tributária. Tal entendimento busca preservar o respeito à legalidade, à verdade material, ao direito de petição e à segurança jurídica que devem nortear a constituição, o lançamento, o julgamento, a cobrança e a execução do crédito tributário*”².

Aludidas razões jurídicas, por si só, seriam suficientes para justificar a existência e a necessidade do processo administrativo tributário almejando a solução dos litígios de natureza jurídica tributária no âmbito da Administração Pública.

A mais balizada e respeitável doutrina acerca do processo administrativo tributário (Alberto Xavier³, Eduardo Domingos Bottallo⁴, José Antonio Minatel⁵, José Eduardo Soares de Melo⁶, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁷, Ricardo Mariz de Oliveira⁸ e Wagner Balera⁹, dentre outros), permite apontar os principais argumentos que ratificam a importância do processo administrativo tributário no âmbito do Poder Executivo, a saber:

- (a) Controle de legalidade do lançamento tributário;
- (b) Suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25.10.66;
- (c) Verificação dos requisitos de liquidez e de certeza inerentes ao crédito tributário, nos termos dos artigos 201 a 204, do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁰ e da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal);

² QUEIROZ, Mary Elbe. *A Revisão do Lançamento Tributário (o Controle do Ato de lançamento como Fator de Segurança Jurídica)*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 6º vol. São Paulo: Editora Dialética, 2002, p. 115/139.

³ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

⁵ MINATEL, José Antonio. *Dupla Instância, Formação Paritária e Avocatória no Processo Administrativo Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). *Processo Administrativo Fiscal*. 4º vol. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *O Processo Fiscal Federal na Visão da Defesa*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 4º vol. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

⁹ BALERA, Wagner. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora RT, 1999.

¹⁰ “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III – a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição em lei em que seja fundado; IV – a data em que foi inscrita; V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterà, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade

- (d) Observância à prerrogativa da autotutela dos atos administrativos, em conformidade com as Súmulas n. 346 e n. 473, editadas pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF)¹¹;
- (e) Respeito aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal, da legalidade, da eficiência, do interesse público, do direito de petição, da razoabilidade e da duplicidade de instância;
- (f) Irrestrita e incondicional obediência ao princípio da segurança jurídica, zelando e garantindo a aplicação e efetividade dos demais princípios que regulam o Direito, de forma a limitar a atuação da Administração Pública, por meio da subordinação à sua efetiva observância;
- (g) A especialização (conhecimento técnico e jurídico) dos julgadores tributários na esfera administrativa confere maior possibilidade de que os contribuintes alcancem a tão almejada “justiça fiscal”. Em outras palavras, em decorrência da “expertise” e do alto grau de conhecimento acerca da matéria fiscal e processual, em tese, é coerente que a apreciação e o julgamento da lide administrativa ocorram “com maior precisão”, “com maior rigor de detalhes técnicos e jurídicos”, caso comparados ao julgamento promovido no âmbito judicial. E tal alegação explica-se pela simples circunstância de que os julgadores administrativos costumam atuar, em sua maioria absoluta, nos campos da contabilidade, da fiscalização, da auditoria, da tributação, etc.;
- (h) Exercício da busca pela verdade material, por intermédio do exame pormenorizado e da valoração das provas carreadas aos autos pelas partes (tanto pelas autoridades fazendárias quanto pelos contribuintes), ao passo que, no âmbito do processo judicial, em circunstâncias específicas, as provas sequer são objeto de análise;
- (i) Intuito de evitar que a Administração Pública arque com eventual ônus de sucumbência no âmbito do processo judicial tributário; e
- (j) Propósito de facultar a possibilidade de que o contribuinte, no decorrer do processo administrativo tributário, opte pela adesão de eventual parcelamento especial, anistia, remissão, dentre outras espécies normativas que viabilizem a extinção da exigência fazendária em conformidade com sua possibilidade econômica.

Dessa forma, em razão dos argumentos jurídicos apontados, não resta dúvida acerca da imprescindibilidade, relevância e necessidade do processo administrativo tributário ao qual fora conferida efetiva dignidade constitucional.

poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

¹¹ Súmula STF n. 346: “A Administração Pública poderá declarar a nulidade dos seus próprios atos”. Súmula STF n. 473: “A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

2 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O sistema jurídico brasileiro apresenta rigidez em sua hierarquia normativa, de forma que as normas jurídicas inferiores encontram fundamento de validade nas normas jurídicas superiores até que se alcance o Texto Constitucional, de maneira que a unidade do ordenamento deriva da relação de interdependência e irradiação de efeitos decorrentes das aludidas normas jurídicas.

Norberto Bobbio¹² pontifica ser imprescindível que “(...) para que se possa falar de uma ordem, é necessário que os entes que a constituam não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de ocorrência entre si. Quando nos perguntamos se um ordenamento jurídico constitui um sistema, nos perguntamos se as normas que o compõem estão num relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível esta relação”.

Celso Antônio Bandeira de Mello¹³ define “princípio” como mandamento nuclear, disposição fundamental que se irradia sobre as normas de forma a compor-lhes o espírito, como critério para sua compreensão e inteligência, por definir a lógica e a racionalidade do ordenamento, conferindo tônica e sentido harmônico. Desta forma, assevera que “*violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma*”, ma medida em que a inobservância ao princípio resulta em ofensa ao sistema normativo de forma geral, compreendendo gravíssima forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, pois configura “*insurgência contra todo o sistema de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a ser arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra*”.

Ao discorrer acerca do valor da noção de princípio, Geraldo Ataliba¹⁴ pontuou que o ordenamento jurídico apresenta verdadeira harmonia interna, estabelecida por uma hierarquia na qual “*algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios (“linhas mestras”, “grandes nortes”, “diretrizes magnas do sistema”, “alicerces”, “pedras de toque” ou “chaves de abóbada” do sistema normativo) que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes*”, sendo que, no plano constitucional, identifica-se uma ordem de que as regras apresentem interpretação e eficácia condicionada pelos princípios, assegurando coerência interna ao sistema.

Paulo de Barros Carvalho¹⁵, ao abordar as questões inerentes aos princípios constitucionais tributários, pontifica que: “*Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e sobre-princípios.*”

Roque Antonio Carrazza¹⁶, assevera que “*princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a*

¹² BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico (Teoria dell' Ordinamento Giuridico)*. 10ª ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 19.

¹³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 53.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985, p. 5/19.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 158/187.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 38/56.

aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”, concluindo que a desobediência aos princípios constitucionais apresentam maior amplitude, pois *“acarreta consequências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional”*, ma medida em que *“orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas”*.

Nesta trilha doutrinária, entendemos que os princípios compreendem mandamentos de obrigatória observância, fundamentos basilares a serem seguidos de forma irrestrita, comandos imperativos a serem respeitados por todo e qualquer intérprete, e premissas fundamentais que não admitem quaisquer fracionamentos ou mitigações. Em outras palavras, os princípios abrangem proposições relevantes que têm o intuito de servir de base a determinada ordem de conhecimento sobre a qual se fundamenta a inteligência das normas jurídicas; e verdadeiros vetores que devem ser seguidos tanto pelo legislador quanto pelo aplicador das normas jurídicas, matrizes e pilares essenciais ao ordenamento jurídico e ao sistema processual. Dessa forma, parece-nos evidente que a violação de determinado princípio apresenta-se com maior gravidade à transgressão de uma norma, resultando em graves consequências ao sistema jurídico.

Portanto, é evidente que o sistema processual revela-se por princípios que conferem relação de segurança e de equilíbrio às partes litigantes, de forma que seja garantida a proteção de seus respectivos direitos. E são inúmeros os princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, dentre os quais: legalidade, contraditório, ampla defesa, devido processo legal, duplo grau de jurisdição, segurança jurídica, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, interesse público, proporcionalidade e razoabilidade, motivação, verdade material, valoração das provas, celeridade e gratuidade.

Para fins do presente estudo, passaremos a discorrer acerca do significado, alcance e aplicabilidade do princípio da “razoável duração do processo” no âmbito do contencioso administrativo tributário.

3 PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO

O Texto Constitucional de 1988 estabelece relevantes princípios norteadores das atividades exercidas pela Administração Pública que, de maneira geral, informam o Direito Administrativo, constituindo o intitulado “regime jurídico administrativo”. Nesse sentido, o artigo 37, da Carta Política de 1988 determina que: *“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: (...)”*.

Considerando que o processo administrativo tributário tramita perante órgãos dos respectivos Poderes Executivos das referidas pessoas políticas (Ministério da Economia, Secretarias de Fazenda dos Estados e Secretarias de Finanças dos Municípios), em decorrência da atuação de seus representantes, por meio da edição de atos administrativos, encontra-se submetido à observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, interesse público, proporcionalidade e razoabilidade.

O Pacto de São José da Costa Rica, ratificado por intermédio do Decreto Federal nº 678, de 09.11.92, estabeleceu que *“Art. 8º (...) 1. toda pessoa terá direito de ser ouvida com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou Tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza”*. (destacamos)

Por intermédio da Emenda Constitucional nº 45, de 08.12.04, foi introduzido novo Direito e Garantia Individual, no sentido de que *“Art. 5º. (...) LXXVIII. A todos, no âmbito judicial e*

administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação". (destacamos)

Na medida em que aludido preceito constitucional não apresentaria a "autoaplicabilidade" como característica, requer a edição de legislação ordinária que discipline seus efeitos e medidas que assegurem sua finalidade e observância. A este respeito, embora a legislação atinente ao contencioso administrativo tributário estabeleça prazos específicos para a prática de relevantes atos processuais (Decreto nº 70.235, de 06.03.72 e respectivas alterações; Lei Estadual de São Paulo nº 13.457, de 18.03.09 e respectivas alterações; e Lei Municipal de São Paulo nº 14.107, de 12.12.05 e respectivas alterações), ainda assim, se mostra dificultosa a observância ao primado da razoável duração do processo.

Inicialmente, observamos que o "princípio da razoabilidade" tem por objetivo verificar a compatibilidade entre os meios empregados e as finalidades almejadas na prática de determinado ato administrativo, no intuito de evitar restrições inadequadas, desnecessárias, arbitrárias ou abusivas aos administrados por parte de Administração Pública, ao passo que o "princípio da proporcionalidade" consiste numa das vertentes do princípio da razoabilidade, tendo em vista que a razoabilidade, dentre outros aspectos, requer que haja proporcionalidade entre os meios utilizados pela Administração Pública e as finalidades pretendidas.

Hely Lopes Meirelles¹⁷ assevera que *"sem dúvida, pode ser chamado de princípio da proibição de excesso, que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais. Como se percebe, parece-nos que a razoabilidade envolve a proporcionalidade, e vice-versa"*.

Aludidos princípios apresentam-se relevantes instrumentos inerentes ao controle da legitimidade, no propósito de apurar eventual exercício de poder discricionário por parte da Administração Pública. Buscam verificar se o ato administrativo revela-se adequado, necessário e justificado pelo interesse público.

Sob este prisma, o artigo 2º, parágrafo único, inciso VI, da Lei n. 9.784, de 29.01.99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, determina a adoção do critério de *"adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público"*.

Por sua vez, o princípio da razoável duração do processo se encontra intrinsecamente relacionado aos princípios da eficiência e da celeridade, tendo por finalidade principal a obrigatoriedade de que a atuação da Administração Pública obtenha resultados de forma satisfatória e eficiente. Assim, o princípio em comento obriga, sinteticamente, que a atividade desenvolvida pela Administração Pública deva ser exercida com *"presteza, perfeição e rendimento funcional"*¹⁸. Regina Helena Costa¹⁹, esclarece que a ideia apropriada de eficiência no âmbito administrativo compreende o *"dever de eficiência"*, que *"constitui exigência do princípio da finalidade pública ou da supremacia do interesse público sobre o particular, segundo o qual a atuação da Administração Pública somente está legitimada a perseguir resultados de interesse coletivo"*.

Ao examinar o princípio da eficiência em matéria processual tributária, José Eduardo Soares de Melo²⁰ pontifica que *"a fiscalização que demora para concluir o seu trabalho junto a um empresário prejudica a Fazenda (falta de eventual lançamento), e o próprio contribuinte*

¹⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 94/95.

¹⁸ Op. cit., p. 98.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 147.

²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 12. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Co-edição CEU e Editora RT. São Paulo, 2006.

(insegurança de comprometimento de seu patrimônio). O mesmo ocorre com o processo administrativo lento, que nunca termina, ficando anos nas gavetas para uma solução, causando transtornos às partes litigantes, A Fazenda vê-se impossibilitada ao recebimento do crédito tributário, na hipótese de o contribuinte dilapidar seu patrimônio, cair em insolvência durante o trâmite processual, passando a inexistirem bens suficientes para garantir a execução judicial.”

A celeridade compreende a essência de que as lides em matéria tributária devam ser solucionadas de forma breve, rápida e eficaz. Convém salientar que, por intermédio do princípio da celeridade, a Administração Pública, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, “*deve atuar no processo com presteza, de sorte a que esse tenha, como diz o texto constitucional (art. 5º, LXXVIII), duração ‘razoável’ e se assegure a ‘celeridade de sua tramitação’*”²¹.

Ressaltamos que a almejada razoável duração do processo, inclusive por meio dos princípios da eficiência e da celeridade jamais poderá pressupor o comprometimento da qualidade dos julgamentos, pois é indubitável que a apreciação de processo administrativo tributário, sem a promoção do exame detalhado dos argumentos apresentados pelas partes, bem como a avaliação pormenorizada das provas carreadas aos autos, certamente não produzirá a almejada justiça fiscal, podendo acarretar cerceamento de defesa e inerentes vícios processuais.

No âmbito da Administração Tributária Federal, a Lei Federal nº 11.457, de 16.03.07, determina que “*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*” (artigo 24).

Por seu turno, o Código de Processo Civil, em algumas oportunidades, determina que “*As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa*”; (artigo 4º); “*Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva*” (artigo 6º); e “*O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe: (...) II – velar pela duração razoável do processo*”.

Nesta linha de raciocínio, entendemos conveniente e oportuno que a Administração Pública adotasse, exemplificativamente, algumas medidas no âmbito do processo administrativo tributário, as quais, certamente atenderiam ao princípio da razoável duração do processo, a saber: elaboração e aplicação de legislação complementar e ordinária unicamente aplicável aos processos administrativos fiscais nas esferas federal, estaduais e municipais; atuação administrativa coerente às orientações jurisprudenciais pacificadas; julgamento de exigências fazendárias que compreendam todos os lançamentos de ofício decorrentes da mesma operação fiscal; inaceitável figura do “retardamento injustificado” dos autos, especialmente na conversão de julgamentos em diligências e/ou perícias desnecessárias; revisão de súmulas estariam em descompasso ao princípio da eficiência (súmula que inadmita a prescrição intercorrente consiste em verdadeira contradição ao princípio da celeridade processual); e adoção da tramitação processual na modalidade eletrônica.

Da mesma forma, revela-se imperiosa à observância ao princípio da razoável duração do processo não somente nas lides administrativas propriamente ditas (conflitos entre Fisco e contribuinte decorrentes de lançamento de ofício), como também, nos procedimentos de consulta fiscal, pedidos de regime especial, reconhecimento de imunidade, denúncia espontânea, reconhecimento de créditos, etc..

Finalmente, embora não compreenda objeto do presente estudo jurídico, ressaltamos que a inobservância do princípio da razoável duração pelas partes envolvidas no processo poderá culminar nos efeitos jurídico-processuais relativos à decadência, prescrição, preempção e preclusão do direito sob exame.

²¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 497.

4 PANORAMA JURISPRUDENCIAL

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem manifestado entendimento jurídico acerca do princípio da razoável duração do processo, conforme se depreende dos seguintes Acórdão, a saber:

Tributário. **Prazo Razoável para Apreciação de Processo Administrativo Fiscal.** Aplicação Subsidiária do art. 49 da Lei n. 9.784/00. Possibilidade. Precedentes. 1. **O STJ, em homenagem aos princípios da eficiência e moralidade previstos na Constituição Federal, tem admitido, na falta de previsão legal, a possibilidade de se estabelecer prazo para o encerramento da instrução do processo administrativo quando sua apreciação se mostrar morosa e injustificada.** Precedentes. 2. Não está o Poder Judiciário apreciando o mérito administrativo, apenas dando interpretação sistemática ao ordenamento jurídico, daí não se falar em ofensa ao princípio da separação de poderes.” (**AgRg no Recurso Especial nº 1.143.129/ES.** 2ª Turma. Rel. Min. Humberto Martins j. 17.11.09. *DJe* 25.11.09). (grifos nossos)

“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. **A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental** pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: ”a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. 2. **A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade (...).** 3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 – Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos ao contribuinte. 4. *Ad argumentandum*, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do *thema judicandum*, in verbis: “art. 7º (...). 5. A Lei nº 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, *litteris*: “Art. 24 (...).6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes. 7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07). (...) 9. Recurso especial parcialmente provido **para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para a conclusão do processamento sub judice.** Acordo submetido ao regime do art. 543-C e da Resolução STJ 08/2—8.” (**Recurso Especial nº**

1.138.206/RS. Primeira Seção. Rel. Min. Luiz Fux. j. 09.08.10. *DJe* 01.09.10). (destacamos)

“RECURSO ESPECIAL. ART. 168-A E 337-A, I E III, DO CP. DENÚNCIA. INÉPCIA FORMAL. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. PEDIDOS PREJUDICADOS. SUPERVENIÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA. SUSPENSÃO DO PROCESSO. ART. 93 DO CPP. FACULDADE JUDICIAL. PECULIARIDADES DO CASO. PERÍDICA. INDEFERIMENTO. PROVA IRRELEVANTE. RECURSO NÃO PROVIDO. (...) 6. A defesa não demonstrou risco concreto de interferência da questão prejudicial na materialidade delitativa ou a existência de decisão favorável nos autos da ação anulatória, e a instância ordinária, ao analisar detidamente as particularidades do caso, denegou o pedido de suspensão do processo. 7. O indeferimento fundamentado da produção de prova irrelevante, impertinente ou protelatória para o julgamento da causa não constitui cerceamento de defesa, **mas providência coerente com o devido processo legal e com o princípio da razoável duração do processo**, máxime porque o magistrado deve fiscalizar a estratégia processual adotada pelas partes e velar para que a relação processual seja pautada pelo princípio da boa-fé objetiva. 8. A realização da diligência foi considerada desnecessária para a solução do conflito penal, de maneira fundamentada, pois permanecia hígido o lançamento definitivo do crédito tributário. O magistrado, ainda, conferiu à parte a oportunidade de juntar aos autos prova documental, até a audiência de instrução e julgamento, a fim de demonstrar a plausibilidade de suas alegações. 9. Recurso não provido.” (**Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 61.764.** Sexta Turma. Rel. Min. Rogério Schietti Cruz. J. 26.04.16. *DJe* 02.05.16). (destacamos)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO. ABANDONO DE CAUSA. INTIMAÇÃO PESSOAL DA FAZENDA PÚBLICA PARA DEMONSTRAR INTERESSE NO PROSSEGUIMENTO DO FEITO. PARTE QUE SE MANTÉM INERTE. (...) 2. (...) Conforme bem consignado pelo magistrado sentenciante ‘a atitude da Fazenda Pública, inegavelmente, viola todo e qualquer direito do contribuinte que, a teor da Constituição Federal, art. 50, LXXVIII, dispõe do direito de um processo célere e eficaz: a todos no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (...) A conduta processual da litigante enquadra-se, a olhos vistos, no dispositivo do Código de Processo Civil, art. 267, II’. Some-se a isso o fato de que não só a exequente ficou cerca de dois anos com o processo em carga, mas também por não ter realizado qualquer diligência útil na persecução do crédito tributário. (...) 4. Recurso Especial não provido.” (**Recurso Especial nº 1.616.495/PR,** Segunda Turma. Rel. Min. Herman Benjamin. J. 20.09.16. *DJe* 10.12.16).

Em virtude da análise dos Acórdãos acima transcritos, observa-se que embora o Egrégio STJ, por algumas oportunidades, tenha acolhido o princípio da razoável duração do processo para fins de determinação da solução das lides processuais de natureza tributária, não localizamos Acórdãos no sentido da responsabilização do Estado, com fundamento no parágrafo 6º, do artigo 37, da Constituição Federal de 1988 - “*As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa*” - por intermédio do ressarcimento em virtude dos danos sofridos (morais, comprometimento de crédito, juros moratórios e demais cominações legais) em favor do contribuinte.

Em determinadas situações, a responsabilidade estatal pelo desrespeito ao princípio da razoável duração do processo se revelaria juridicamente adequada e pertinente embora, ainda assim, implicasse em provável “nova inobservância” ao referido princípio (artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal de 1988), em virtude da incontestável morosidade atinente à quitação da eventual indenização por meio da modalidade de pagamento por precatório).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Face às considerações alinhadas no presente estudo jurídico, apontamos à observância de determinados critérios objetivos para fins de aferição da “razoável duração do processo”, dentre os quais destacamos a natureza do processo; complexidade da causa; comportamento das partes e seus procuradores; comportamento das autoridades administrativas e judiciárias; e a fixação legal de prazos para a prática de determinados atos processuais.

Neste sentido, nos parece processualmente adequado que o contencioso administrativo tributário deva ser célere o bastante para conferir solução adequada aos questionamentos fazendários mas, adequadamente extenso para garantir a segurança jurídica da demanda tributária, respeitando o devido processo legal e demais princípios aplicáveis, sendo que, uma solução rápida não implica, necessariamente, em uma solução apressada, precipitada e ausente de motivação fático-jurídica convincente.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Contencioso Administrativo*. in RDT n. 11/12. São Paulo: Ano IV, Janeiro/Junho de 1980.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985.
- BALERA, Wagner. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora RT, 1999.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009.
- BOBBIO, Noberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico (Teoria dell' Ordinamento Giurido)*. 10ª ed. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- CABRAL, Antonio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Editora Saraiva, 1993.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Quartier-Latin, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coordenador). *Processo Administrativo Tributário. Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Nova Série n. 5, 1999.

LÓPEZ, Maria Teresa Martinez e NEDER, Marcos Vinicius. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do Lançamento Tributário – Execução e Controle*. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 5ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário. Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos*. 2ª ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. Pesquisas Tributárias. Nova Série - 12. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: CEU e Editora RT, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MINATEL, José Antonio. *Dupla Instância, Formação Paritária e Avocatória no Processo Administrativo Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). *Processo Administrativo Fiscal*. 4º vol. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *O Processo Fiscal Federal na Visão da Defesa*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). *Processo Administrativo Fiscal*. 4º vol. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

QUEIROZ, Mary Elbe. *A Revisão do Lançamento Tributário (o Controle do Ato de Lançamento como Fator de Segurança Jurídica)*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). *Processo Administrativo Fiscal*. 6º vol. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2007.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *Processo Administrativo Tributário Estadual*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coordenador). *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Editora Noeses e IBET, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. *Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal Federal*. in “Direito Tributário. Estudos Avançados em Homenagem a Edvaldo Brito”. Coordenadores. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

TORRES, Luis R. Carranza. *Planteos em Defensa de los Derechos del Contribuyente Frente al Fisco. Doctrina y Análisis de Casos*. Buenos Aires: Legis Argentina S/A, 2007.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.