

O princípio da duração razoável no processo administrativo fiscal

Bianca Xavier¹

Resumo

O presente texto trata da aplicação do princípio da duração razoável do processo às lides administrativas tributárias.

O objeto do texto é traçar a disciplina legal que regula o princípio da duração razoável do processo, notadamente no âmbito federal, e verificar a extensão e alcance dessas normas para fins de dar efetividade a este princípio constitucional.

Palavras chave

Duração razoável do processo administrativo fiscal. Decreto 70.235/72. Lei 11.457/2007.

¹ Coordenadora do LLM em Direito Tributário e Contabilidade Tributária do IBMEC, Secretária-Geral da Sociedade Brasileira de Direito Tributário-SBDT, Sócia da Siqueira Castro Advogados, Doutoranda em Direito Tributário na PUC/SP, Mestre em Direito e Desenvolvimento pela UCAM e Professora de Direito Tributário da Pós-Graduação em Direito Financeiro e Tributário da UFF.

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

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

Essa revisão administrativa permite que o contribuinte apresente as questões fáticas e jurídicas que justificam o não pagamento do tributo e, por conseguinte, evita a utilização do Poder Judiciário de forma desnecessária e custosa para o Estado.²

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

A disciplina jurídica própria a que nos referimos, ou melhor, o conjunto de normas que rege os processos administrativos, deve ser estabelecido em cada uma das esferas políticas.

No âmbito federal, o processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto n.º 70.235/72, recepcionado pela atual Carta Constitucional com *status* de lei ordinária.³ Ressalte-se, ainda, que o citado Decreto não foi revogado pela publicação da Lei n.º 9.784/99.

² Quanto ao dever do Fisco de analisar novamente seus atos, cabe registrar as palavras de Aurélio Pitanga Seixas Filho: “Como já exposto, um dos requisitos de validade do lançamento é a sua notificação ao contribuinte, é dar a conhecer os motivos por que foi constituído, a descrição dos fatos testemunhados pela autoridade fiscal e a sua valoração jurídica que levou à determinação do valor do tributo.

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

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

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

Apesar de provocado pela impugnação do contribuinte, o reexame do lançamento tributário pela administração fiscal é um dever que deve ser cumprido de ofício, no exercício próprio de suas funções administrativas, obedecendo-se conseqüentemente aos mesmos princípios que regem toda e qualquer atividade da administração pública, como já exposto precedentemente, ou seja, os princípios da legalidade objetiva, oficialidade, imparcialidade e verdade material” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário [a função fiscal]*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 134-135).

³ Conforme decisão do Tribunal Federal de Recursos. AMS n. 106.747-DF.

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

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

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

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

(...) 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.⁴

Cabe lembrar ainda que o Decreto n.º 70.235/72 foi produzido em pleno regime ditatorial, gerando impactos diretos no seu conteúdo, necessitando assim da integração

⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 33.

para uma melhor adequação de seus preceitos com os princípios vigentes, papel que é exercido pela Lei n.º 9.784/99.

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

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

A seu turno, a Lei n.º 9.784/99 veio ao lume sob um cenário jurídico distinto, tratando-se de texto legal comprometido com a realização, pelo processo, dos direitos dos administrados, o que gerou a positivação, no aludido diploma normativo, dos direitos processuais dos administrados, bem como dos deveres da Administração no âmbito do processo.⁵

Especificamente no que se refere a normas relativas à celeridade processual e a duração razoável do processo, encontramos apenas na Lei n.º 9.784/99 a tentativa de se conferir efetividade a essas garantias, inexistindo no Decreto n.º 70.235/72 qualquer menção ao tema em análise.

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

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

Conforme mencionado, a Lei n.º 9.784/99 será aplicada em caráter supletivo quando houver lacunas na legislação específica (Decreto n.º 70.325/72).

⁵ ROCHA, Sérgio André, *Processo administrativo tributário*: estudos em homenagem ao professor Aurélio Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007(a), p. 243-244.

Por esse ângulo é correto afirmar que, inexistindo no Decreto n.º 70.235 a fixação de termos ou parâmetros sobre a duração razoável do processo, aplicar-se-á, a primeira vista, o disposto do art. 49 da Lei n.º 9.784/99.

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

O art. 4.º do Decreto n.º 70.235/72⁶ fixa o prazo genérico de 8 dias para a execução dos atos processuais por parte da administração pública e o art. 3.º fixa o prazo de 30 dias para a prática de atos processuais solicitados por outra jurisdição.

Esses prazos, contudo, não são observados pela administração pública e, diante da ausência de sanções nas hipóteses de sua inobservância, tais dispositivos caíram no esquecimento, sendo encarados como meras normas programáticas, como elucidam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López:⁷

A exemplo do art. 3.º acima comentado, o artigo 4.º do PAF contém dispositivo dirigido à autoridade local. Esses prazos são considerados impróprios, e o seu descumprimento, em princípio, não traz prejuízos na esfera processual. Para a extrapolação desse prazo, bem como dos prazos que existem para o juiz, julgadores e serventuários da Justiça, a legislação não previu sanção específica. Contudo, o servidor que descumprir a regra poderá ser responsabilizado administrativamente e, dependendo do caso, criminalmente, conforme tipo descrito no art. 319 do Código Penal, assim reproduzido: “retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal – Pena: detenção de 3 (três) meses a 1 (um) ano e, multa”.⁸

Verifica-se, com facilidade, que o Decreto n.º 70.235/72 não fixou prazo para a prolação da decisão administrativa, mas, sem dúvida, caso fossem cumpridos os prazos

⁶ “Art. 4. Salvo disposição em contrário, o servidor executará os atos processuais no prazo de oito dias.”

⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez, op. cit., p. 98.

⁸ No mesmo sentido, Sérgio André Rocha: “Os arts. 3. e 4. do Decreto 70.235/72 estabelecem prazos que devem ser observados pelos servidores, devendo ser interpretados à luz da natureza dos prazos que são impostos às autoridades administrativas, os quais configuram prazos impróprios, ou seja, prazos em relação aos quais não se configura a preclusão temporal.

Nessa ordem de raciocínio, o não-cumprimento dos prazos referidos nesses artigos não obstaculiza a sua prática intempestiva, dando ensejo, tão-somente: (a) à possibilidade de punição administrativa do servidor pelo descumprimento do preceito normativo; e, (b) à configuração de ato coator omissivo, a viabilizar o recurso ao Poder Judiciário, nos casos em que a omissão administrativa causar danos ao administrado” (ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 282).

contidos no aludido Decreto, relativamente ao tempo para a prática dos atos processuais, os processos administrativos certamente se findariam dentro de um prazo razoável.

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

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

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

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

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

Recebida a impugnação, o processo administrativo passa para a fase da instrução, na qual se produz a prova requerida pelo contribuinte ou determinada de ofício pela autoridade condutora do processo, visando esclarecer os termos da defesa apresentada e preparar o processo para julgamento. Ultrapassada a fase probatória, o feito é julgado.⁹

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

⁹ JANCZESKI, Célio Armando. *Processo tributário administrativo e judicial na teoria e na prática*. 2. ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006, p. 77.

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

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I – a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II – a qualificação do impugnante;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante desse cenário, é correto afirmar que após a apresentação da impugnação a autoridade julgadora deve avaliar as provas apresentadas pelo contribuinte no ato da impugnação, como também verificar a conveniência de serem apresentadas provas adicionais ou até mesmo determinar a realização de perícia ou diligências. Todos esses atos compõem a determinada fase instrutória do processo, mas especificamente a fase da admissão da prova.

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

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

Por sua vez, a assunção das provas exige a necessidade de que, antes de a ela proceder, o juiz resolva as questões relativas à eficácia da prova por constituir; senão quisesse assim e qualquer prova fosse assumida, o processo correria o risco de se perder em uma massa de atos inúteis; para que serviria, por exemplo, interrogar testemunhas sobre fatos que não podem se provar a não ser por documentos ou que careçam de interesse para a decisão? Portanto, a assunção das provas deve ir precedida da admissão das provas (constituir); assim se chama aquela fase incidental da instrução que está destinada à valoração preventiva da utilidade da prova por constituir.¹⁰

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

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

¹⁰ CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. 2. ed. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004, p. 279. v. IV.

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

Dessa forma, a nosso ver, deveria ter sido fixado um prazo para que autoridade preparadora se manifestasse acerca das provas apresentadas, tomando-se como parâmetro os casos que demandam maior tempo possível para a realização dessa análise, para que não houvesse prejuízo à Fazenda Pública, mas sempre com esmero no princípio da eficiência.¹¹

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

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

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

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

A negativa de acesso aos autos prejudica a verificação do momento em restará encerrada a instrução processual, pois em se tratando de ato interno da autoridade

¹¹ A definição desse prazo chegou a ser incluída na Lei n. 11.457/2007, mas foi objeto de veto presidencial, conforme será visto no capítulo seguinte.

preparadora, é possível que a instrução tenha se encerrado há mais de 30 dias e que o contribuinte não tenha conhecimento desse fato e, por consequência, não consiga fazer valer o dispositivo legal.

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

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

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

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

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

Senão, vejamos:

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

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

2. O princípio da eficiência determina que a atividade administrativa seja desenvolvida com fins à satisfação das necessidades dos administrados, traduzindo-se na qualidade dos serviços públicos prestados.
3. A falta de servidores e o excesso de trabalho alegados não podem inviabilizar o direito do administrado de obter resposta ao seu pedido de revisão de créditos (processos administrativos 10768.522667/2006-44 e 10768.522668/2006-99), para fins de emissão de certidão negativa de débito com vistas à participação em licitação pública.
4. A conclusão dos procedimentos administrativos não pode ser postergada indefinidamente. O silêncio da Administração, nesse caso, caracteriza abuso a ser corrigido mediante a concessão de ordem para determinar à autoridade impetrada a conclusão dos processos em prazo razoável.
5. No presente caso, a demora na verificação da regularidade fiscal do impetrante não pode obstar a consecução de suas atividades, mormente se a própria autoridade impetrada reconhece a inexistência de débito.
6. Remessa oficial improvida.¹²

Há, ainda, diversos julgados, notadamente antes da edição do art. 24 da Lei 11.457/2007, reconhecendo a aplicabilidade da art. 49 da Lei n.º 9.784/99 aos processos administrativos fiscais apontando, igualmente, os problemas ligados a sua efetividade, mas em razão do princípio da duração razoável do processo e da eficiência, o Poder Judiciário, em alguns julgados, reconheceu como razoável que seja proferida uma decisão administrativa em 120 dias, *in verbis*:

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

1. Em sendo inaplicável, à falta de previsão legal específica, o rito do Decreto n.º 70.235/72, para o pedido de ressarcimento de valores referentes a créditos tributários, formulado pelo contribuinte, incide, na espécie, a lei geral do processo administrativo.
2. A Lei n.º 9.784/99 estabelece o prazo de trinta dias para que seja proferida decisão nos processos administrativos, prorrogável por igual período, na forma do art. 49 da lei referida. Inexiste, contudo, naquele diploma legal, fixação de tempo para a conclusão da fase instrutória do procedimento.
3. A fim de evitar prejuízos decorrentes da inércia do Fisco, e atendidos os princípios da eficiência e da duração razoável do processo administrativo, a jurisprudência passou a assinar prazo para a instrução do processo e, em última análise, para a conclusão do procedimento com a decisão de primeira instância.
4. Considerando que, à época do ajuizamento, os pedidos de ressarcimento e/ou compensação de tributos já se encontravam em andamento, bem como o fato de se tratar de vinte processos em nome do mesmo contribuinte, mostra-se razoável o prazo de sessenta dias para o encerramento da instrução, a partir do qual passa a incidir o prazo do art. 49 da Lei n.º 9.784/99, chegando-se ao

¹² TRF 2. Processo n. 200651010238906. DJ de 27-9-2007, p. 170-171.

prazo de cento e vinte dias para a conclusão do processo, em caso de prorrogação motivada do prazo decisório.^{13, 14}

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

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

Ratifica-se que a dicção constitucional exige que a administração pública disponibilize os meios, ou seja, materiais, pessoas e até mesmo regras que garantam a celeridade.

Assim, a inexistência desses meios não pode servir como escusa para a inobservância do prazo de duração razoável, como esclarece James Marins:¹⁵

(...) Como já observamos ao início, o texto constitucional inscreve como garantia a existência de “meios que garantam a celeridade” da tramitação do processo. Estes instrumentos que devem ser assegurados ao administrado podem ser classificados em três espécies:¹⁶ meios materiais, recursos humanos e meios lógico-processuais.

¹³ TRF 5. Processo n. 200772000044946, DE de 2-10-2007.

¹⁴ No mesmo sentido, TRF 4. Processo n. 200572000031669. DJ de 8-2-2006, p. 238.

¹⁵ MARINS, James. Princípio da duração razoável do processo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo. Quartier Latin, 2008, p. 643-645.

¹⁶ Segundo o autor, os meios materiais, humanos e lógico-processuais podem ser resumidos da seguinte forma: “Materiais: Os *meios materiais* dizem respeito à estrutura disponibilizada para que o processo tenha curso adequado e inclui as instalações físicas, como salas ou até mesmo edifícios adequados, arquivos, pastas e equipamentos de informática. Este último item, relativo à informatização, assume feição cada vez mais relevante na aceleração dos processos, permitindo desde a formulação eletrônica de pedidos até intimações instantâneas dos atos processuais e, inclusive, a eliminação, em alguns casos, de imensas pastas físicas, de difícil e morosa manipulação. Não há dúvida que a utilização de poderosas ferramentas de informática deverá ser o fator material de maior contribuição à celeridade processual. Certamente, o aumento dos *recursos humanos* contribui para a celeridade e eficiência do processo administrativo. Todavia, não basta apenas a Administração empenhar-se na contratação de mais funcionários públicos, é necessário também investimentos na capacitação de mão-de-obra. Isto quer dizer que é de fundamental importância a profissionalização de quem ocupe o cargo público, quer seja mediante a promoção de concursos públicos sérios que exijam conhecimento do candidato, quer seja mediante a promoção pela Administração de cursos de capacitação, de modo que seja possível prestar-se um serviço com qualidade e presteza. Os meios *lógico-processuais* são aqueles relacionados com as regras de procedimento e processo que contribuem para que o *pro cedere* da lide submetida à

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

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

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

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

Dessa maneira, se o juiz atrasar o processo por dolo ou fraude, ou por negligência, imperícia ou imprudência, o Estado, independentemente da ação do lesionado visando à reparação do dano, poderá logo acionar o magistrado ou qualquer agente estatal causador do evento, mesmo que concorrentemente, sem prejuízo das ações das corregedorias, dos procedimentos disciplinares e da atuação do Conselho Nacional de Justiça.¹⁷

O citado autor registra ainda um precedente na Justiça brasileira, em que o Conselho Nacional de Justiça, em 29 de novembro de 2005, determinou que o Tribunal de Goiás designasse um juiz para julgar uma ação divisória cumulada como demarcatória, que tramitava na Comarca de Iaciara há 38 anos, sem que tivesse sido proferida ainda sentença, tendo sido considerada uma verdadeira aberração a demora desse processo.¹⁸

A jurisprudência tem, como visto, protegido o contribuinte contra a demora na tramitação dos processos administrativos, exigindo da administração pública o

Administração se desenvolva de modo a cumprir etapas sucessivas e progressivas” (MARINS, James, op. cit., p. 643-645).

¹⁷ OLIVEIRA, Vallisney de Souza, O direito à razoável duração do processo após a Emenda Constitucional n. 45/2004. In: OLIVEIRA, Vallisney de Souza (Coord.). *Constituição e processo civil*. São Paulo: Saraiva. 2008, p. 34.

¹⁸ OLIVEIRA, Vallisney de Souza, op. cit., p. 34.

cumprimento do princípio da eficiência, independentemente das fragilidades apresentadas no Decreto n.º 70.235/72 ou na Lei n.º 9.784/99.

Contudo, em 2007, foi editado o art. 24 da Lei n.º 11.547, estabelecendo o prazo de 360 dias, contados do protocolo, para prolação da decisão administrativa.

2 O art. 24 da Lei n.º 11.547/2007

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

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

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

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

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

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

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

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

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

§3.º Haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 (cento e vinte) dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte.¹⁹

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

Parece-nos meritória a iniciativa. Depõe contra a segurança jurídica a demora em responder administrativamente aos pleitos do contribuinte. Ademais, os juros de mora sempre retroagem à data de vencimento do débito exigido, razão pela qual a demora em responder ao contribuinte beneficia a própria Fazenda Pública, que receberá seus créditos corrigidos segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC). Por fim, cabe mencionar que o art. 5.º, LXXVIII, da Constituição Federal, assegura a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo, e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. Opinamos pelo seu acolhimento.²⁰

¹⁹ BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=76740>. Acesso em: 5 maio 2009.

²⁰ BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=76740>. Acesso em: 5 maio 2009.

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

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

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

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

§2.º Haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 (cento e vinte) dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte.²¹

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

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

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

²¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/360094.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2009.

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

Vejamos as exatas palavras utilizadas às razões do veto:

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

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

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção. Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das conseqüências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria.²²

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

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

²² BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Msg/VEP-140-07.htm>. Acesso em: 31 maio 2009.

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

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

Observa-se que este prazo não é para a finalização do processo. A norma não se refere ao “encerramento” do processo no prazo de 360 dias, mas para que seja “proferida decisão administrativa”. Logo, é razoável entender que apresentada a Impugnação a um Auto de Infração, esta receba “decisão administrativa” dentro de 360 dias, incluídos todos os prazos intermediários; e, uma vez apresentado recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes, novo cômputo de 360 dias venha a ocorrer, até nova “decisão administrativa”, e assim por diante, dentro das diversas instâncias recursais. Trata-se do prazo máximo para ser proferida “decisão administrativa” para o cômputo da duração razoável do processo – pode-se até criticá-lo, mas é o prazo estabelecido em lei.²³

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

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

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

²³ SCAFF, Fernando Facury. Duração razoável do processo administrativo fiscal federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 127-128. v. 12.

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

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

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

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

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

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

A aplicação do art. 24 da Lei 11.457/07 para todos os processos no âmbito federal, restou consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial, com efeito repetitivo 1.138.206, de 09/08/2010:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRAÇÃO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA

GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. Ad argumentandum tantum, 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 O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

5. A Lei n.º 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. 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."

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).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, 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.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008²⁴

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

Nossa preocupação reside na segunda fragilidade, qual seja: as consequências jurídicas da inobservância do prazo, pois que não há qualquer sanção prevista em lei.

Atualmente, os contribuintes têm se valido dessa norma para requerer em juízo que seja determinado o julgamento dos processos que extrapolem aos 360 dias, sem que haja qualquer sanção ao administrador que descumpra a determinação da Lei 11.457.

Considerações Finais

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

Referências

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

GOMES, Décio Alonso. *(DES)Aceleração processual: abordagem sobre a dromologia na busca do tempo razoável do processo penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

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

²⁴ STJ.Primeira Seção. Resp 1.138.206, Min Fux. RBDTFP vol. 22 p.105

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

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

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

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.

ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Processo administrativo tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007(a).

SCAFF, Fernando Facury. Duração razoável do processo administrativo fiscal federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. v. 12.

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

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.