

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE

HARONE PRATES VILAS BÔAS

**O ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/2007 E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS
NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL DE
DISCUSSÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

SÃO PAULO

2014

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE

HARONE PRATES VILAS BÔAS

**O ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/2007 E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS
NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL DE
DISCUSSÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão -, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

ORIENTADORA: Professora Dra. Fabiana Del Padre Tomé

SÃO PAULO

2014

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE

HARONE PRATES VILAS BÔAS

**O ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/2007 E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS
NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL DE
DISCUSSÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão -, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

ORIENTADORA: Professora Dra. Fabiana Del Padre Tomé.

Data da Aprovação: ____/____/____.

*À minha mãe, à minha irmã, e aos
amigos e incentivadores da minha
pós-graduação, pela confiança
depositada na realização deste
trabalho.*

AGRADECIMENTOS

Tenho que prestar profundos agradecimentos à minha mãe, pelo amor absoluto, exemplo de vida e pela dedicação voltada à minha formação pessoal e profissional.

De igual forma, sou muito grato à minha irmã, por toda a amizade e companheirismo incondicionais.

Esse trabalho, mamãe e irmã, é um dos frutos das sementes que plantamos no passado, sementes estas sempre regadas pela dedicação de vocês.

Agradeço, outrossim, à professora e orientadora Fabiana Del Padre Tomé, que sempre se mostrou acessível e atenciosa em todos os momentos para dialogar sobre este trabalho.

Sou grato, também, aos professores Tácio Lacerda Gama e Julia de Menezes Nogueira, pelo estímulo sempre oferecido e pelas oportunidades dadas ao meu crescimento intelectual e profissional.

Finalmente, registro a mais profunda gratidão por todos aqueles que auxiliaram na trajetória da minha formação jurídica.

RESUMO

Versa o presente trabalho sobre o artigo 24 da Lei nº 11.457/07 e as suas consequências no âmbito do processo administrativo federal de discussão e cobrança do crédito tributário. Nesse sentido, foi realizada uma aprofundada análise do dispositivo e do contexto jurídico em que ele está envolto. Por assim ser, houve o estudo do histórico legislativo relacionado à previsão legal em questão, com a verificação da sua redação quando ainda constante de projeto de lei e após o seu ingresso no ordenamento, oportunidade última esta em que o texto deixou de prever consequências à inobservância de seus preceitos. Como decorrência disso, necessária se fez a abordagem das interpretações que a doutrina passou a realizar em face da questão, para a verificação de se o artigo 24 estaria fadado à esterilidade ou se dele, analisado isolada ou sistematicamente, seria possível a extração de corolários. Abordados esses aspectos doutrinários, a pesquisa imergiu no entendimento dos Tribunais judiciais e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre a matéria. Por fim, com a visão adquirida em decorrência de tal pesquisa, houve, no seu desfecho, sugestão interpretativa que tem por escopo contribuir para uma adequada aplicação do artigo 24 da Lei nº 11.457/07 e auxiliar o contribuinte a ser albergado por uma maior segurança jurídica.

Palavras-chave: Lei nº 11.457/07. Artigo 24. Processo administrativo tributário federal. Interpretações possíveis.

ABSTRACT

This paper examines Article 24 of Law no. 11457/07 and its consequences within the sphere of federal administrative proceedings involving the discussion and collection of tax credits. To do so, an in-depth analysis was done of the legal provision and legal context surrounding it. As such, legislative history related to the provision in question was studied, with a look at its wording when it was still a bill of law, and after it became part of the legal system, the last time in which the text no longer stipulated consequences for violating its precepts. As a result thereof, interpretations needed to be addressed that doctrine began to make about this issue, in order to determine whether Article 24 was fated to sterility or whether it would be possible to extract corollaries from it, through an isolated or systematic analysis thereof. Having addressed these doctrinal aspects, the study delves into the rulings of both the courts and the Tax Appeals Administrative Council (CARF) on the matter. Finally, with the view developed as a result of this research, an interpretative suggestion emerged from the outcome whose scope is to contribute to the proper application of Article 24 of Law no. 11457/07 and to help taxpayers find shelter via greater legal security.

Key words: Law no. 11457/07. Article 24. Federal tax administrative proceeding. Possible interpretations.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Abr.	Abril
Ago.	Agosto
AI	Agravo de Instrumento
Amp.	Ampliada
Art.	Artigo
Atual.	Atualizada
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
Coord.	Coordenador
CPC	Código de Processo Civil
CRSF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
Dez.	Dezembro
DF	Distrito Federal
DJ	Diário da Justiça
DJe	Diário da Justiça Eletrônico
Ed.	Edição
Fev.	Fevereiro
HC	<i>Habeas Corpus</i>
J.	Julgado
Jul.	Julho
LC	Lei Complementar
Mai	Maio
Min.	Ministro

MS	Mandado de Segurança
Nº	Número
No.	<i>Number</i>
Nov.	Novembro
Out.	Outubro
P.	Página(s)
RDDT	Revista Dialética de Direito Tributário
RDT	Revista de Direito Tributário
Rel.	Relator(a)
REsp	Recurso Especial
Rev.	Revista
RS	Rio Grande do Sul
RT	Revista dos Tribunais
Set.	Setembro
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
V.	Volume

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 O ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/07	3
2.1 Histórico legislativo relacionado ao artigo 24; da sua redação original quando ainda projeto de lei; da ausência de expressa consequência ao descumprimento de suas previsões	3
3 DAS POSSÍVEIS INTERPRETAÇÕES DA DOCTRINA AO ARTIGO 24	7
3.1 Da suspensão dos juros de mora.....	7
3.2 A responsabilização do agente administrativo que deu causa à demora do julgamento	10
3.3 Do acionamento do Estado pelos prejuízos financeiros decorrentes da demora do julgamento do processo administrativo	11
3.4 Do deferimento automático do pedido do contribuinte.....	13
3.5 Da possibilidade de o pleito administrativo ser submetido à via judicial.....	14
3.6 Do ingresso de ação judicial para que os órgãos administrativos sejam obrigados a apreciar a pretensão veiculada pelo contribuinte.....	15
3.7 Da ocorrência de decadência, preclusão ou perempção administrativas	16
3.8 Dos reflexos do artigo 24 na ocorrência de prescrição administrativa.....	21
3.8.1 Da controvérsia relacionada ao não reconhecimento da prescrição administrativa intercorrente, em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário	25
3.8.2 Da discussão relacionada à impossibilidade de ocorrência de prescrição em desfavor do Fisco, em virtude de este instituto ser uma sanção por inércia da “parte”	26
3.8.3 Da discussão relacionada à necessidade de lei complementar para dispor sobre a prescrição administrativa	28
4 DAS INTERPRETAÇÕES PERPETRADAS PELOS TRIBUNAIS JUDICIAIS.....	29
5 DO ENTENDIMENTO DO CARF	34
6 DO NOSSO ENTENDIMENTO	37
7 CONCLUSÃO.....	41
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43

1 INTRODUÇÃO

Observa-se, no âmbito da Administração tributária federal brasileira, um grande número de problemas, podendo-se citar, principalmente, a expressiva demora existente para que os seus órgãos julgadores profiram decisões nos autos dos processos administrativos.

Tal ocorrência, certamente, tem como uma das causas a ausência ou reduzida existência de regras jurídicas que norteassem o Poder Público em relação ao prazo que deveria ser obedecido para que as pretensões dos contribuintes fossem apreciadas de forma célere.

Nesse sentido, existe, em algumas situações, a eternização dos processos administrativos, em razão de a Administração não solucionar e colocar fim à discussão travada entre o Fisco e o contribuinte.

A esse respeito, é válido lembrar o que bem anota e leciona a ilustre professora Fabiana Del Padré Tomé, para quem “o processo se caracteriza por uma sucessão ordenada de atos para atingir um ato final, *que represente a solução da controvérsia instaurada perante o Estado.*”¹

No contexto de tal sereno ensinamento, cabe registrar que, em 16 de março de 2007, foi editada a Lei Ordinária Federal nº 11.457, diploma legal este que, por meio do seu artigo 24, passou a determinar a obrigatoriedade de as petições, impugnações e recursos dos contribuintes serem analisados em um prazo máximo de 360 dias.

Não obstante, o mesmo dispositivo não trouxe consequências à inobservância do limite temporal fixado.

Por assim ser, necessária se fazia, então, a verificação de se seria possível extrair corolários ao descumprimento da norma ou se, até mesmo, esta estaria fadada à esterilidade.

Com a inspiração decorrente da dúvida surgida - cabendo lembrar que esta, de acordo com o que corretamente ensina o professor Tácio Lacerda Gama, “é o pretexto para a construção e renovação do saber científico”², o presente trabalho se debruçou sobre as correntes doutrinárias e jurisprudenciais relacionadas à matéria.

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 314, destaques acrescentados ao original.

² GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXV.

Outrossim, com a visão que foi adquirida em decorrência de tal pesquisa, houve, no seu desfecho e sem prejuízo da explanação feita ao longo do trabalho, a sugestão de interpretação que pretende se coadunar com a função que empreende o subsistema constitucional tributário no âmago das relações existentes entre Administração e administrados, que é a de oferecer os valores da certeza e da segurança, como aponta Paulo de Barros Carvalho³.

Nessa senda e como consequência de este estudo abordar todos esses aspectos, verifica-se a pertinência e a importância da investigação realizada, razão pela qual esperamos que os seus resultados e registros contribuam para haver uma adequada aplicação do artigo 24 da Lei nº 11.457/07.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 190.

2 O ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/07

Na data de 16.03.2007 foi editada a Lei Ordinária Federal nº 11.457/2007, cujo artigo 24, abaixo transcrito, determina que a autoridade administrativa profira, em um prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias), decisão relacionada às pretensões dos contribuintes veiculadas em petições, defesas ou recursos.

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 dos contribuintes.

A respeito do mencionado dispositivo, existem grandes polêmicas sobre a sua interpretação e aplicabilidade.

Antes, porém, de serem tratados tais aspectos, é válida a realização de uma breve abordagem histórica sobre o processo legislativo ao qual o dispositivo foi submetido e suas transformações nesse período.

2.1 Histórico legislativo relacionado ao artigo 24; da sua redação original quando ainda projeto de lei; da ausência de expressa consequência ao descumprimento de suas previsões

A Lei nº 11.457/07 teve como origem projeto apresentado pelo Presidente da República à Câmara dos Deputados⁴, projeto este que foi registrado sob o nº 6.272/2005.

No texto original do Presidente não havia qualquer previsão que se assemelhasse àquela que deu origem ao artigo 24 tal qual como posteriormente veiculado pela Lei em epígrafe.

Foi somente no âmbito do Senado Federal⁵ – Casa revisora - que houve a inclusão de previsões em tal sentido, o que foi feito por meio da Emenda nº 04 ao projeto recebido da Câmara.

A Emenda possuía as seguintes disposições:

⁴ Nos termos do *caput* do artigo 64 da Constituição Federal, que assim prevê:

“Art. 64. A discussão e votação dos projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores terão início na Câmara dos Deputados.”

⁵ Onde as proposições tramitaram sob a denominação de “Projeto de Lei da Câmara nº 20, de 2006”.

Acrescente-se ao Projeto, onde couber, o seguinte artigo:

“Art. 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.

§ 1º 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.

§ 2º 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.

§ 3º 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.

Observa-se, assim, que a inclusão trazia:

- a) a obrigatoriedade de julgamento das petições, defesas e recursos dos contribuintes no prazo máximo de 360 dias;
- b) a possibilidade de prorrogação do prazo, desde que houvesse despacho motivado da autoridade administrativa;
- c) a obrigatoriedade de serem declarados nulos os lançamentos de ofício, bem como as notificações de cobrança de tributos ou penalidades administrativas, caso inobservado o prazo total previsto. Trazia, outrossim, a possibilidade de responsabilização da autoridade que desse ensejo a prejuízos aos cofres públicos em decorrência de tal desídia;
- d) a previsão de interrupção do prazo, em até 120 dias, quando houvesse a necessidade de realização de diligências. Estas diligências deveriam ter duração máxima de igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos de forma favorável ao contribuinte.

De acordo com o Senado, a Emenda se fazia necessária haja vista que um dos maiores entraves existentes na relação entre o contribuinte e o Fisco era o longo tempo para que houvesse prestação administrativa. Por essa razão, seria viável e plausível proteger aquele primeiro contra tal problema.

Remetida a Emenda à Câmara dos Deputados, esta aprovou as inclusões realizadas⁶⁻⁷, excetuando, porém, o parágrafo 2º, que fazia referência à necessidade de anulação do lançamento e responsabilização da autoridade administrativa, caso fosse extrapolado o período fixado para julgar.

Isso fez com que tivesse início a ausência de consequências à inobservância às previsões do *caput* e a inexistência de coesão do texto.

Encaminhado o Projeto de Lei à sanção presidencial, houve vetos aos dois parágrafos então subsistentes do artigo 24⁸, providência que passou a acarretar a total carência de harmonia do dispositivo e a integral privação de corolários à sua inobservância.

Nas razões do veto⁹, no que se refere à obrigatoriedade de motivação dos atos de prorrogação do prazo em todos os processos administrativos, foi registrado que esta ocorrência iria inviabilizar e enterrar o trabalho administrativo.

⁶ O que ocorreu na Sessão Deliberativa datada de 13.02.2007.

⁷ Posicionando, contudo, o dispositivo em capítulo que, a nosso ver, não é o mais adequado. Isso porque o objetivo do Senado, ao propor a Emenda, era o de fazer com que o prazo de 360 dias e as demais disposições fossem aplicadas a todos os processos administrativos. Assim, no texto encaminhado pela Câmara dos Deputados à aprovação da Presidência da República, o artigo 24 deveria constar do capítulo III do diploma legal, intitulado “Do Processo Administrativo Fiscal” e não do capítulo II, que trata de questões relacionadas à Procuradoria da Fazenda Nacional. Esse ponto, muito embora pareça insignificante, dá ensejo a entendimento do CARF no sentido de que, se fosse aplicável a previsão do *caput* do noticiado artigo 24, isso deveria ocorrer somente no âmbito da Procuradoria, mais especificamente no contexto dos procedimentos para a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União e não a todos os processos administrativos, consoante poderá ser visto no tópico 5, *infra*.

⁸ Que tratavam, respectivamente, da prorrogação do período para decidir e da interrupção do prazo quando diligências fossem necessárias.

⁹ “MENSAGEM Nº 140, DE 16 DE MARÇO DE 2007.

Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei nº 6.272, de 2005 (nº 20/06 no Senado Federal) [...]

§§ 1º e 2º do art. 24 [...]

“Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, 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 consequências de

Nas questões relacionadas às diligências, o veto presidencial apontou que a presunção de resultado favorável das diligências ao contribuinte na hipótese de ser ultrapassado o prazo previsto, faria com que a autoridade administrativa, ciente dessa possibilidade futura, viesse a, inapropriadamente, indeferir ou evitar sua realização.

Como consequência, a não realização de diligências seria desfavorável ao próprio contribuinte, que poderia eventualmente ver o julgamento ocorrer sem que fossem prestados os esclarecimentos necessários à apreciação de suas pretensões.

Essas questões, somadas, na opinião do chefe do Poder Executivo federal, impediriam a sanção aos parágrafos do artigo 24.

Muito embora de certa forma sejam compreensíveis as razões do veto, tem-se, como dito, que a coesão e a harmonia do dispositivo, existentes na sua redação original, deixaram de existir¹⁰.

Tamanha é a inexatidão da norma, que ela pode ser nivelada ao patamar inferior em que Alfredo Augusto Becker¹¹ coloca a maioria das demais leis tributárias, patamar representado por tantas imperfeições, que acarretam ao contribuinte colossal insegurança.

A grande quantidade de imprecisões acabou por fazer com que as disposições do artigo 24 não mais trouxessem consequências à inobservância de seus preceitos¹², como foi ponderado por diversos juristas, como é o caso de Eduardo Domingos Botallo¹³, Célio Armando Janczeski¹⁴ e Gabriel Lacerda Troianelli¹⁵.

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.”

¹⁰ Como bem observa Hugo de Brito Machado: “O próprio dispositivo em que estabelece o referido prazo é de péssima redação, embora nos permita concluir que se refere ao processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, porque se refere a “defesas ou recursos do contribuinte”. (Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 163, p. 57, abr. 2009)

¹¹ *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 9.

¹² O que infelizmente é comum, consoante as palavras de Cláudio Brandão, no artigo intitulado “O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública”: “Observa-se, no direito brasileiro, o pouco cuidado do legislador com as consequências jurídicas das omissões da Administração Pública, aumentando, com tal conduta, o clima de incerteza hoje dominante. O que se observa na maioria das leis que criam obrigações para a Administração Pública é a ausência de previsão de sanção para inércia estatal, estimulando uma falsa sensação de discricionariedade para descumprir a lei. A Administração Pública não pode ter a liberdade de não decidir, ao contrário, a transparência exige que o Poder Público expressamente se posicione sobre os assuntos de sua competência.” (In OSÓRIO, Fábio Medina (Coord.) *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 06)

¹³ “O lado negativo é que, conquanto a lei torne obrigatório que a decisão seja proferida dentro do lapso temporal de 360 dias, nenhuma consequência prevê para a hipótese de descumprimento deste prazo.” (BOTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre a Aplicação do Princípio da Duração Razoável ao Processo Administrativo

Eles, juntamente com outros renomados doutrinadores, assim como os tribunais judiciais e administrativos – estes últimos quando provocados –, passaram a discutir, então, quais seriam as possíveis interpretações ao artigo 24 e as consequências das suas disposições.

3 DAS POSSÍVEIS INTERPRETAÇÕES DA DOUTRINA AO ARTIGO 24

Conforme foi noticiado anteriormente, tem-se que, diante da ausência de expressa previsão de consequências ao não cumprimento do prazo previsto no artigo 24, existe a discussão de seus possíveis efeitos.

São muitas as possibilidades aventadas.

Nessa toada, serão apreciados, nos itens seguintes, as interpretações feitas pela doutrina ao dispositivo.

3.1 Da suspensão dos juros de mora

Ultrapassado o prazo de 360 dias para a análise de petições ou recursos do contribuinte, alguns doutrinadores defendem a suspensão dos juros de mora, juros estes decorrentes do atraso no pagamento do tributo.

Esse é o caso, por exemplo, de Gabriel Lacerda Troianelli.

Para ele, passado o lapso temporal previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/07, a Administração estaria em mora, de modo que este atraso deveria ser compensado com a demora do contribuinte no cumprimento do seu encargo. Em decorrência dessa “mora

Tributário. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v.12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 57)

¹⁴ “Apesar da previsão de um prazo certo para que a autoridade julgadora conclua o julgamento, proferindo decisão administrativa, a lei deixou de realizar previsão expressa acerca das consequências decorrentes do descumprimento do prazo legal.” (Da Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal e seus Reflexos na Prescrição Intercorrente e na Fluência dos Juros de Mora. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 171, p. 19, dez. 2009)

¹⁵ “Observe-se que jamais existiu [...] sanção explícita para o descumprimento do prazo de 360 dias previsto no caput do artigo 24.” (O artigo 24 da Lei nº 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 161, p. 19, fev. 2009)

recíproca sobre o mesmo fato tributável”, não deveria haver a cobrança dos juros em desfavor daquele último¹⁶⁻¹⁷.

Feita essa ponderação, o jurista traz situações explanando como haveria o afastamento do consectário.

A primeira delas configura a hipótese em que, apresentada impugnação pelo sujeito passivo de um auto de infração, o julgador administrativo de primeira instância teria o prazo de 360 dias para decidir. Nesse ínterim, os juros moratórios fluiriam normalmente.

¹⁶“A partir do momento em que o artigo 24 da Lei nº 11.457/07 estabeleceu o prazo de 360 dias para o proferimento de decisões administrativas no processo tributário, ao direito subjetivo constitucional do contribuinte de ver decidido seu pleito incorpora-se o direito subjetivo legal de que esta mesma decisão se dê no prazo acima referido. Passado o prazo sem que seja proferida uma decisão, o julgador administrativo está em mora.

Teremos, então, a seguinte situação: conquanto o contribuinte, em razão do não-pagamento do crédito impugnado, encontra-se em mora, também o julgador administrativo, ao não decidir no prazo de 360 dias legalmente estipulado, entrará em mora. Como a mora do sujeito passivo refere-se ao crédito impugnado e a mora do julgador refere-se ao julgamento da contestação quanto à certeza e liquidez desse mesmo crédito, existindo, portanto, mora recíproca sobre o mesmo fato tributável, a mora do julgador tributário, enquanto persistir, anulará os efeitos da mora do sujeito passivo, ou seja, suspenderá a sua fluência até que seja proferida a decisão cabível.

Tal consequência, além de juridicamente possível, afigura-se perfeitamente razoável no contexto da razoável duração do processo administrativo fiscal. Por um lado, preserva-se o crédito tributário em sua integridade; por outro, impede-se que a mora do julgador administrativo inflija ao sujeito passivo um ônus por fato do qual não tem culpa, livrando o contribuinte da injusta situação de ver acumular contra si, anos a fio, altíssimos juros moratórios gerados pela demora no julgamento administrativo.” (O artigo 24 da Lei nº 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 161, p. 23-24, fev. 2009)

¹⁷ No mesmo sentido: “Cientificado do suposto inadimplemento pelo lançamento tributário, o contribuinte que o impugna exerce o direito fundamental de defesa. Ao mesmo tempo, tem o direito de esperar da Administração Pública uma solução eficiente, célere e satisfatória do processo administrativo, aguardando a decisão para definir se persiste com seu pleito ou se realiza o pagamento daquele crédito tributário. Enquanto nenhuma decisão administrativa é proferida, o contribuinte apenas continua aguardando uma definição.

A mora, portanto, deixa de ser imputável ao contribuinte, e passa a ser imputada à Fazenda Pública. O contribuinte exerceu um direito, e a Administração Pública deve então cumprir seu dever de eficiência e celeridade.

Portanto, a partir do 360º dia sem apreciação da última petição, impugnação ou recurso do contribuinte, não se pode mais falar em mora deste, mas, sim, em mora da Administração Pública. Deixa de existir o pressuposto para a fluência dos juros de mora contra o contribuinte, pois ela, a mora, não lhe é mais imputável, concluindo-se pela cessação da fluência dos juros de mora a partir de então.” (BREYNER, Frederico Menezes. *O Prazo de 360 Dias para Prolação de Decisões no Processo Administrativo Tributário Federal: Propostas Interpretativas do Art. 24 da Lei 11.457/2007*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 217, p. 15, out. 2013)

“Extrapolando-se a mera reconstrução da vontade objetiva do inciso LXXVIII do art. 5º da CF e do art. 24 da Lei n. 11.257/07 [sic] para dar lugar a uma máxima eficiência dos dispositivos, inclusive integrando-se carências e lacunas, considerando-se os resultados a que se destina, não há dúvidas que com o afastamento da mora do sujeito passivo pela mora do julgador administrativo (na medida que as moras opostas, decorrentes de um mesmo fato tributável, anulam-se mutuamente), não haverá espaço para a fluência dos juros moratórios ultrapassados 360 dias sem que se profira decisão no Processo Administrativo Fiscal.” (JANCZESKI, Célio Armando. *Da Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal e seus Reflexos na Prescrição Intercorrente e na Fluência dos Juros de Mora*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 171, p. 26, dez. 2009)

Não obstante, caso a Delegacia de Julgamento ultrapassasse o tempo em questão, haveria a suspensão dos juros, encargos estes que somente voltariam a ter seu curso normal quando fosse proferida a decisão de primeira instância.

Sendo a decisão desfavorável ao contribuinte e apresentado o competente recurso por este, novamente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais¹⁸ teria novéis 360 dias para se manifestar, transcorrendo juros nesse período.

Caso mais uma vez não houvesse observância desse limite temporal, igualmente haveria a paralisação dos juros moratórios, os quais somente voltariam a correr quando da prolação de decisão.

Esses raciocínios aqui explanados teriam igual aplicação ao passo seguinte, ou seja, quando eventualmente houvesse interposição de recurso especial pela pessoa natural ou jurídica.

A segunda situação trazida é aquela em que, apresentada impugnação administrativa, o contribuinte sagra-se vencedor em primeira instância e há a remessa de ofício do caso ao CARF.

Aqui o autor defende que novamente deve ser aberto prazo de 360 dias para o órgão realizar o julgamento, com o transcurso de juros nesse período.

Além disso, sendo proferida decisão favorável ao sujeito passivo do tributo e havendo a interposição de recurso especial pela Fazenda, igual raciocínio deveria ser aplicado, sendo certo que, nessas ocasiões, se ultrapassado o 360º dia para decidir, deveria haver a suspensão dos juros moratórios.

A última situação trazida pelo aludido advogado é aquela em que o CARF verifica a necessidade de baixa dos autos em diligência. Nessa situação, defende que o prazo teria reiniciada a sua contagem e os juros incidiriam nesse espaço de tempo¹⁹.

¹⁸ No artigo de Gabriel Lacerda Troianelli, faz-se menção não ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas ao Conselho de Contribuintes. Isso porque, a publicação do artigo em questão ocorreu na Revista Dialética de Direito Tributário nº 161, datada de fevereiro de 2009, mesmo mês em que foi instalado o CARF, sendo muito provável que o artigo foi escrito nas semanas ou meses imediatamente anteriores e ainda aguardou o prazo de veiculação na Revista, ou seja, lapso temporal no qual ainda permanecia em atividade o Conselho de Contribuintes.

Sobre a origem do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o histórico dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, é válida a verificação do sítio eletrônico: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>>. Consulta em: 05 set. 2014.

Analizada, portanto, a corrente que defende a suspensão dos juros de mora, é importante a apreciação de outros prováveis resultados relacionados à inobservância da previsão do artigo 24.

3.2 A responsabilização do agente administrativo que deu causa à demora do julgamento

Uma consequência distinta à desobediência do prazo constante do artigo 24 da Lei nº 11.457/07 é a responsabilização pessoal do agente que der causa injustificada ao excesso de tempo para o julgamento da pretensão do contribuinte.

Esse é o entendimento de Hugo de Brito Machado²⁰⁻²¹ e Sergio André Rocha²², para os quais a autoridade administrativa desidiosa não poderia passar imune ao retardamento a que deu causa.

Mais especificamente em relação ao primeiro dos doutrinadores, há a anotação de que, anteriormente à fixação do prazo de 360 dias veiculado pelo artigo 24, tinha-se um estímulo

¹⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O artigo 24 da Lei nº 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 161, p. 24-26, fev. 2009.

²⁰ “Pensamos que o legislador, com o art. 24, da Lei nº 11.457/07, resolveu o problema da preservação da segurança jurídica, evitando a demora injustificada na conclusão do processo administrativo de lançamento, e ao mesmo tempo deu à Fazenda Nacional condição ideal para responsabilizar o agente público que eventualmente seja o responsável por essa demora.” (MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 163, p. 59, abr. 2009)

²¹ “[...] Assim, se um agente público, um presentante [sic] da própria Fazenda, retarda o andamento do processo administrativo deixando de praticar os atos de sua competência por mais de um ano, evidentemente esse comportamento não atende ao interesse da Fazenda Pública. Por isto mesmo, reconhecida a decadência de seu direito, pode e deve agir contra o servidor negligente, que há de ser responsabilizado pela perda do direito de lançar o tributo.

Com isto se preserva o princípio da segurança jurídica, evitando que se eternizem as pendências e ao mesmo tempo se preserva o interesse público em uma Administração Tributária eficiente, capaz de promover a arrecadação dos tributos efetivamente devidos em tempo razoável.” (MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 163, p. 62-63, abr. 2009)

²² “Embora tais prazos não ensejem a ocorrência da preclusão temporal (ou seja, o descumprimento do prazo não afasta o dever da Administração Pública de decidir), é imperioso que a injustificada perda do prazo pelo servidor responsável acarrete-lhe alguma sanção. É de se evitar, portanto, que a responsabilização civil do Estado seja a única forma de sancionamento em decorrência da violação ao direito a um processo administrativo com prazo razoável, transferindo-se para coletividade o ônus da falta de diligência do servidor.” (ROCHA, Sergio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 142, p. 80, jul. 2007)

ao agente público para alongar indefinidamente as decisões que a si competiam²³, motivo pelo qual foi bem-vinda a inovação legislativa.

Para o segundo deles, a fixação do limite temporal teve primordial importância para que o Estado, sozinho, não fosse responsabilizado pelos prejuízos que eventualmente viessem a ser causados ao contribuinte pela demora no julgamento do processo²⁴⁻²⁵, ponto que será abordado no próximo item.

3.3 Do acionamento do Estado pelos prejuízos financeiros decorrentes da demora do julgamento do processo administrativo

Nos termos do artigo 37, §6º da Constituição Federal, as pessoas jurídicas de direito público *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*²⁶.

²³ “A ausência de dispositivo fixando prazo para a autoridade administrativa decidir constituía, aliás, injustificável lacuna, em razão da qual se sentiam os agentes públicos à vontade para retardar indefinidamente as decisões que lhes cabiam proferir, prejudicando os interesses das partes e em especial os interesses da Fazenda Pública, no exercício do seu direito de fazer a determinação de seus créditos tributários.” (MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 163, p. 57, abr. 2009)

²⁴ “Fala-se muito da responsabilização do Estado por danos causados em decorrência da demora injustificada do processo. Todavia, se a finalidade é alcançar a duração razoável do processo, parece-nos importar mais a existência de meios de punição do julgador.

Assim, é muito importante que o ônus por eventual responsabilização do Estado pela demora injustificada de processo administrativo ou judicial não recaia sobre os cofres públicos tão-somente, mas que se busque, junto ao causador do dano, alguma reparação pela indenização custeada por toda a sociedade.” (ROCHA, Sergio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 142, p. 77, jul. 2007)

²⁵ Vê-se, assim, que a responsabilização do agente não seria exclusivamente administrativa, mas poderia vir a ser, também, patrimonial. Corrobora essa conclusão a opinião de Cláudio Brandão: “A efetividade de ação com a finalidade de se obrigar a Administração Pública a decidir poderia ser assegurada com a fixação de sanção pecuniária para o agente público responsável pelo ato na hipótese de descumprimento. Ao que tudo indica, a sanção deve ser de responsabilização do agente público e não da pessoa jurídica a que o mesmo está vinculado, aumentando, assim, a força coercitiva da decisão judicial.” (BRANDÃO, Cláudio. O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública. In OSÓRIO, Fábio Medina (Coord.) *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 13-14)

²⁶ É o que José Afonso da Silva denomina de *Princípio da responsabilidade civil da Administração* e assim dispõe: “Responsabilidade civil significa a obrigação de reparar os danos ou prejuízos de natureza patrimonial (e, às vezes, moral) que uma pessoa cause a outrem. O dever de indenizar prejuízos causados a terceiros por agente público foi por longo tempo recusado à Administração Pública. Predominava, então, a doutrina da irresponsabilidade da Administração, sendo que os particulares teriam que suportar os prejuízos que os servidores públicos lhes davam, quando no exercício regular de suas funções.

Tal posição, no entanto, não se compadecia com o Estado de Direito, por isso, o direito brasileiro inscreveu cedo a obrigação de a Fazenda Pública compor os danos que os seus servidores, nesta qualidade, causem a terceiros, pouco importando decorra o prejuízo de atividade regular ou irregular do agente. [...] Não se cogitará da existência ou não de culpa ou dolo do agente para caracterizar o direito do prejudicado à composição do

Em virtude de tal previsão constitucional, existem vozes na doutrina defendendo que, tendo o contribuinte experimentado um prejuízo em razão da inércia do poder público em julgar o seu caso e, ficando demonstrado o nexo de causalidade entre o dano e o ato omissivo da administração, possa haver a responsabilização do Estado por isso.

É o que pensa Fernando Facury Scaff²⁷:

Por último, uma alternativa final sempre presente a todo e qualquer dano ocasionado, inclusive os que surgirem em consequência da demora na prestação jurisdicional, é o da Responsabilidade do Estado, cuja base constitucional encontra-se no art. 37, parágrafo 6º, da CF, e que permite obter o ressarcimento em razão dos prejuízos sofridos, incluindo danos morais (ou abalo de crédito, no caso de pessoas jurídicas) e lucros cessantes, entre outras parcelas indenizatórias.

Gabriel Lacerda Troianelli²⁸ entende de igual forma e acrescenta que o prazo de 360 dias previsto na Lei nº 11.457/07 serve como importante elemento balizador para a responsabilização:

Muito embora tal responsabilidade, por força do artigo 37, parágrafo 6º, da Constituição Federal, seja objetiva e, portanto, independa da culpa do agente, a fixação de um prazo legal para o que se deve entender como prazo razoável para as decisões processuais provavelmente constituirá mais um parâmetro para a aferição da mora, e, portanto elemento de convicção para que o Poder Judiciário condene o Estado pelos danos causados pela demora processual. Deve-se observar, todavia, que o mero desrespeito ao prazo não dispensa o contribuinte que buscar a reparação de demonstrar a efetividade do dano, bem como o nexo causal entre ele e a mora do julgador.²⁹

prejuízo, pois a obrigação de ressarcir-lo por parte da Administração ou entidade equiparada fundamenta-se na doutrina do risco administrativo.” (Direito Constitucional Positivo. 35 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 676)

²⁷ SCAFF, Fernando Facury. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal Federal. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 129-130.

²⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O artigo 24 da Lei nº 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 161, p. 21-22, fev. 2009.

²⁹ Na citação observa-se que Gabriel Lacerda Troianelli defende ser a responsabilidade objetiva. Apenas por não ser demais anotar, existe na doutrina quem defenda que, em atos omissivos, a responsabilidade do Estado é subjetiva, dependendo de comprovação da culpa ou dolo do agente ou de que o serviço efetivamente foi falho. Nesse sentido: “O Estado responde patrimonialmente por danos decorrentes da sua atuação. O princípio da responsabilização do Estado foi consagrado no §6º do art. 37 da Constituição, fundado na teoria do risco administrativo. No texto constitucional não há vinculação da responsabilidade do Estado com a demonstração de culpa ou dolo do agente, bastando a caracterização do dano e do nexo de causalidade.

Não há dúvida quanto à responsabilidade objetiva do Estado por dano decorrente da atividade comissiva de seus agentes, bastando que a vítima comprove o dano e o nexo de causalidade.

O mesmo não se pode afirmar diante das omissões, havendo, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, séria divergência sobre o assunto. Afirma-se que o §6º do art. 37 da Constituição somente prevê a responsabilidade

Feita essa abordagem a respeito da responsabilização do Estado por prejuízos causados aos contribuintes pela demora no julgamento dos processos administrativos, é válida a análise de mais uma possível consequência.

3.4 Do deferimento automático do pedido do contribuinte

Fernando Facury Scaff aventa a hipótese de deferimento automático do pedido do contribuinte, caso haja o descumprimento do prazo de 360 dias.

O mesmo autor, que traz tal questão apenas para estudo, já afasta, imediatamente, a possibilidade de sua aplicação.

Isso porque o deferimento automático do requerimento careceria de fundamentação legal, em razão de o artigo 24 da Lei nº 11.457/07 não trazer previsão nesse sentido.

Ainda para Scaff, um dos vetados parágrafos do referido dispositivo seria o que mais se aproximaria do deferimento automático do pedido, mas isso somente abrangeria questões relacionadas à realização de diligências³⁰.

Cláudio Brandão, no seu artigo “O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública”, denomina o “deferimento automático” como “deferimento tácito” e também entende que, para sua ocorrência, necessária se fazia previsão legal³¹.

objetiva para os danos causados por agentes públicos e que a omissão não causa o dano, podendo, apenas, ser uma condição para que o mesmo ocorra. Nas omissões a responsabilização seria subjetiva, vinculada à demonstração da culpa ou dolo do agente ou da falha do serviço.

Outro posicionamento doutrinário [adotado pelo Desembargador aposentado Sérgio Cavalieri Filho em sua obra sobre responsabilidade civil] divide a omissão em genérica e específica para reconhecer que nos casos de omissão específica, quando se pode exigir do Estado que adote determinada conduta, a responsabilidade é objetiva.” (BRANDÃO, Cláudio. O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública. In OSÓRIO, Fábio Medina (Coord.) *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 11)

³⁰ “Uma primeira alternativa teórica seria a de considerar que o pleito do contribuinte deva ser deferido tal como requerido. Para a hipótese de dilação excessiva do prazo nos processos conclusos para julgamento, bem como na hipótese de dilação dos pedidos de diligências e providências, não nos parece razoável adotar o entendimento de que o pleito do contribuinte deve ser deferido de plano, pois: a) será colocar o princípio da Celeridade Processual e da Eficiência acima do Princípio do Interesse Público, e não condiz com o estudo do Direito na contemporaneidade; e b) carece de base legal que sustente a alternativa, pois até mesmo o parágrafo 2º, do art. 24 da Lei 11.457/07 [na redação que foi enviada à apreciação da Presidência da República], que previa esta solução para os pedidos de diligências e providências (não para os julgamentos) foi vetado.

Logo, descarta-se a adoção da alternativa de simplesmente reconhecer ao contribuinte o direito pleiteado em face da irrazoável duração processual.” (SCAFF, Fernando Facury. *Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal Federal*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 128)

Como, portanto, inexistente no ordenamento jurídico pátrio previsão expressa que permita o automático deferimento do pedido do contribuinte³² na situação abordada, os juristas em questão afastam esta consequência.

3.5 Da possibilidade de o pleito administrativo ser submetido à via judicial

Na demora administrativa para a apreciação do pedido do contribuinte, uma ainda possível alternativa ventilada pela doutrina é a submissão da sua pretensão ao Poder Judiciário³³.

A alternativa em questão é prevista pelo Direito brasileiro no artigo 5º da Constituição Federal, mais especificamente nos seus incisos XXXIV, alínea “a” e XXXV³⁴.

Tais dispositivos asseguram a todos o direito de petição aos Poderes Públicos contra a ilegalidade ou em defesa de direitos, bem como garantem a apreciação, pelo Poder Judiciário, das lesões ou ameaças de direito³⁵.

³¹ “O deferimento tácito necessariamente deverá resultar da lei nas situações em que o legislador atribui ao silêncio administrativo o conteúdo positivo.” (BRANDÃO, Cláudio. O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública. In OSÓRIO, Fábio Medina (Coord.) *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 14)

³² “Não há, na legislação brasileira, de forma genérica, previsão semelhante à que existe em Portugal, no Código de Procedimento Administrativo, que prevê o deferimento e o indeferimento tácito em algumas situações.” (BRANDÃO, Cláudio. O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública. In OSÓRIO, Fábio Medina (Coord.) *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 10)

³³ “Outra alternativa é submeter o pleito administrativo ao Judiciário, para que lhe julgue o mérito, em face do retardo de decisão administrativa, seja no julgamento, seja na análise de providências ou diligências. Esta hipótese não contempla nenhuma novidade, pois o artigo 5º, XXXV, da CF, estabelece que a qualquer momento será possível o recurso ao Judiciário. Logo, ir ao Judiciário em face do retardo na decisão administrativa é interromper a via administrativa de maneira abrupta, sem nenhuma consequência favorável ao contribuinte, exceto a de “queimar etapas”, o que poderia ter sido realizado desde logo, uma vez que não existe no Direito brasileiro a necessidade de esgotamento das vias administrativas para o alcance das vias judiciais.” (SCAFF, Fernando Facury. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal Federal. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v.12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 128)

³⁴ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; [...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

³⁵ “Tendo o Estado avocado a jurisdição, o particular e o próprio Estado-Administração, quando necessitam dirimir conflitos em que se acham envolvidos, exercem o direito de ação, buscando aquela tutela jurídica. O acesso à justiça tem esse primeiro e formal conceito de invocação do Poder Judiciário, no sentido de inafastabilidade da sua atuação para impedir ou reparar qualquer lesão de direito (CF, art. 5º, inciso XXXV).” (CARVALHO, Milton Paulo de. (Coord). *Teoria Geral do Processo Civil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 06)

José Afonso da Silva trata o direito de acesso ao Poder Judiciário como um princípio, denominando-o de “princípio da proteção judiciária”, também conhecido como “princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional” e coloca-o como a principal garantia dos direitos subjetivos³⁶.

De acordo com a corrente ventilada no presente tópico, portanto, entendendo o contribuinte que a Administração Pública retarda por demais a apreciação de suas pretensões, pode desistir da via administrativa e buscar o Judiciário para que este aprecie a questão, dada a inafastabilidade do controle jurisdicional.

3.6 Do ingresso de ação judicial para que os órgãos administrativos sejam obrigados a apreciar a pretensão veiculada pelo contribuinte

Uma alternativa que se assemelha, mas não se confunde com aquela ventilada no tópico anterior, é o ingresso de ação judicial pelo contribuinte, caso ultrapassados os 360 dias, com o escopo de fazer com que a Administração Pública analise a petição, defesa ou recurso apresentados³⁷.

Nessa situação, extrapolado o prazo previsto na Lei nº 11.457/07 e vendo os prejuízos que tal demora poderia causar, a pessoa física ou jurídica buscaria o Poder Judiciário, para que a administração fosse compelida a não subsistir na ilegalidade e efetuar a apreciação da matéria aventada.

Cabe registrar que, na presente possibilidade, não haveria o acionamento do Judiciário para discutir questão idêntica àquela submetida aos órgãos administrativos, mas, sim, para demonstrar que a Administração extrapolou os 360 dias e recaiu em uma ilegalidade.

Com efeito, diante de tal ocorrência, o Estado-Juiz, ao verificar a inobservância aos ditames legais, proferiria decisão, rechaçando a conduta ilegal e determinando a análise da pretensão do contribuinte na via administrativa³⁸⁻³⁹.

³⁶ SILVA, José Afonso da. *Direito Constitucional Positivo*. 35 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 30.

³⁷ “Outra consequência teoricamente possível é a interposição de ação judicial obrigando a Administração a decidir, uma vez esgotados os prazos legais”. (SCAFF, Fernando Facury. *Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal Federal*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v.12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 129).

³⁸ Também com base nos incisos XXXIV, “a” e XXXV do artigo 5º da Carta Magna brasileira, assim como no tópico anterior.

Finalmente, para a doutrina, impor ao órgão decisório administrativo o exame do pedido é, em determinados casos, benéfico ao contribuinte.

Isso porque tais órgãos possuem corpo julgador experiente e especializado nas áreas tributária e contábil⁴⁰, especialização esta nem sempre encontrada nos julgadores do Poder Judiciário e imprescindível para o estudo de questões técnicas por vezes demais complexas⁴¹-
⁴².

3.7 Da ocorrência de decadência, preclusão ou perempção administrativas

A doutrina, além das hipóteses narradas anteriormente, também discute a possibilidade de ocorrência de decadência, preclusão ou perempção administrativas, além de prever reflexos à prescrição, estes últimos objeto de tópico distinto mais adiante⁴³.

Nas linhas seguintes serão descritos os autores que defendem ou criticam cada uma das figuras.

³⁹ Essa questão, como será visto mais adiante (tópico 4, *infra*), foi a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) quando do julgamento do REsp nº 1.138.206/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos. Cabe registrar, também, que para Hely Lopes Meirelles, a conduta omissiva da Administração que venha a ultrajar direito individual dá ensejo à propositura de ações judiciais para o afastamento da inércia. (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 114)

⁴⁰ Sobre os requisitos para se tornar conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é válida a leitura de seu regimento interno, que dispõe: “Art. 29. A indicação de candidatos a conselheiro, recairá: I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos; II - no caso de representantes dos contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com notório conhecimento técnico, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 5 (cinco) anos e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, de processo administrativo fiscal, de tributos federais e de contabilidade.”

⁴¹ “Outra possibilidade aventada por Fernando Facury Scaff é o ajuizamento de ação para obrigar o julgador em mora a proferir decisão. Muito embora o contribuinte possa, a qualquer tempo, abrir mão da discussão administrativa para discutir judicialmente a exigência tributária, há situações nas quais, dada a complexidade técnica ou contábil da matéria, é de todo conveniente que ela seja decidida pelo julgador administrativo, especializado no assunto, e não pelo juiz, geralmente menos preparado para enfrentar tais temas. É, sobretudo, nessas circunstâncias que será de extrema valia a possibilidade de forçar judicialmente o julgador administrativo a proferir decisão, e a existência de um prazo legal para tanto sem dúvida alguma tornará muito mais fácil a obtenção de medidas liminares para determinar o pronto julgamento administrativo sempre que tal prazo for ultrapassado.” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O artigo 24 da Lei nº 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 161, p. 21-22, fev. 2009)

⁴² “[os órgãos julgadores administrativos,] pela sua especialização técnica, possuem melhores elementos do que as próprias instâncias judiciais para apreciar certas condições de fato, e os dados técnicos necessários ao pleno conhecimento da controvérsia”. (CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Teoria dos Atos Administrativos*. São Paulo: RT, 1973, p. 139) Também nesse sentido: BOTTALO, Eduardo Domingos. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, amplitude, natureza e alcance das funções nele exercidas*. *Revista de Direito Tributário*, n. 71, p. 99, out. 1998.

⁴³ Tópico 3.8, *infra*.

Antes, porém, mister se faz que sejam trazidas algumas palavras sobre o momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário, mais especificamente a respeito de suas mais destacadas correntes.

Com tal abordagem será permitida uma melhor compreensão dos motivos pelos quais alguns juristas ora agasalham o assunto abordado sob o manto da decadência, ora o agasalham sob a égide prescrição, sem prejuízo, certamente, da defesa das demais figuras.

Pois bem.

Qual seria o momento da constituição definitiva do crédito tributário?

Para parcela da doutrina, tal ocorrência se dá ao término do processo administrativo ou após o escoamento do prazo para apresentar impugnação.

Nessa linha de raciocínio, somente depois de oportunizada a defesa do auto ao contribuinte - o que ocorreria com o protocolo de petições, impugnações e recursos – e a efetiva apreciação destas peças ou a sua não apresentação, haveria a constituição definitiva do crédito tributário.

Pensam de tal forma, por exemplo, Maria Leonor Leite Vieira⁴⁴ e Sacha Calmon Navarro Coelho⁴⁵.

Entendem de maneira distinta Eurico Marcos Diniz de Santi⁴⁶ e Paulo de Barros Carvalho⁴⁷⁻⁴⁸, para os quais a constituição definitiva do crédito tributário ocorre com a notificação válida do lançamento.

⁴⁴ “[...] pode-se afirmar que o crédito tributário apontado no lançamento torna-se definitivo:

a) se transcorrido o prazo assinalado em lei, e o sujeito passivo não apresentar impugnação (regularmente 30 dias). Neste caso, no primeiro dia seguinte ao término daquele prazo, que teve como marco inicial a data do recebimento da notificação regular feita ao devedor, estará a Fazenda Pública investida no seu direito de ação; b) se o sujeito passivo apresentar a respectiva impugnação: b.1) e a decisão de primeira instância for contrária, total ou parcialmente, à pretensão do sujeito passivo, o crédito lançado ainda não encontra sua definitividade, já que ainda se pode apresentar recurso à autoridade (órgão colegial) superior; b.2) se a decisão de primeira instância for contrária aos interesses da Fazenda, e portanto, favorável ao sujeito passivo, ainda assim o crédito lançado continuará sem definitividade, já que a autoridade julgadora haverá de recorrer à autoridade superior, conforme designação da lei federal, estadual ou municipal; b.3) se a decisão for contrária à Fazenda Pública, mas menor que o valor assinalado em lei para exigir a apresentação do recurso de ofício (apontado no item anterior), a definitividade é alcançada com a notificação regular ao sujeito passivo; c) se da decisão de primeira instância resultar valor a ser recolhido, o contribuinte poderá recorrer à segunda instância e, aí, se c.1) o julgamento for contrário aos interesses do sujeito passivo recorrente, a definitividade é alcançada com a notificação válida, se dela não couber mais recurso à instância superior; c.2) o julgamento de segunda instância é contrário aos interesses da Fazenda Pública e da decisão couber recurso à instância superior, a definitividade será alcançada após o decurso do prazo para a interposição sem que tenha sido exercido o direito ou com o julgamento contrário à Fazenda e notificação regular ao sujeito passivo”. (VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 79)

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O LANÇAMENTO: Apontamentos*. *Revista de Direito Tributário*, n. 78, p. 311-312, set. 2000.

Abordadas essas rápidas premissas, agora sim pode ser feita a análise dos institutos outrora mencionados.

⁴⁶ O referido autor, primeiramente, aborda a flexibilidade que a interpretação da palavra “definitiva” deve possuir: “O léxico *definitividade*, que é substantivo que exprime a qualidade do que é definitivo, “tal qual deve ficar”, não deve ser interpretado em termos absolutos, pois contrasta com a abertura dinâmica do sistema normativo: nem normas tributárias, nem Código Tributário Nacional, nem Código Civil, nem Código de Processo Civil, nem a própria Constituição Federal são definitivos. É conceito relacional, posto que em direito toda norma jurídica é definitiva enquanto pertencer ao ordenamento.” Em seguida, traz o seu posicionamento sobre o assunto: “Sistematicamente, parece-nos que a preocupação do legislador do Código Tributário Nacional foi contrapor a noção dinâmica de procedimento, prevista no art. 142, ao produto final desse processo: o crédito tributário, formalizado pelo lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Definitividade, assim, deve ser interpretado como a qualidade do que foi produzido, tal qual ficou.” E conclui: “É no momento da notificação que se realiza a *constituição definitiva do crédito tributário*, independentemente de contingências relativas ao prazo para pagamento.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 151-157)

⁴⁷ “Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução). Fluindo esse período de tempo sem que o titular do direito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o fato jurídico da prescrição. A contagem do prazo tem como ponto de partida a data da *constituição definitiva do crédito*, expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor. No fundo, é isso que quer dizer o *caput* do art. 174 do Código Tributário Nacional.” (CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 548)

⁴⁸ Além do que foi disposto na nota de rodapé anterior a respeito de constituição definitiva do crédito tributário, cabe anotar, também, que o eminente professor, direcionando a atenção às expressões “lançamento provisório” e “lançamento definitivo”, traz as seguintes observações: “Estamos diante de uma distinção que vem grassando na doutrina e na jurisprudência, mas que não suporta uma investigação mais detida. Lançamento provisório seria aquele susceptível de alterações, no seio da própria Administração, assim por iniciativa do sujeito passivo, na sequência do procedimento administrativo tributário, como por diligência de ofício, nos controles de legalidade promovidos pela Fazenda Pública.

Breve observação denunciará logo a improcedência dessa dicotomia insustentável. Se o lançamento é ato administrativo, instrumento introdutório de norma individual e concreta no ordenamento positivo, desde que atinja os requisitos jurídicos para seu acabamento, dado a conhecer o destinatário seu inteiro teor, ingressa no sistema, passando a integrá-lo. Outra coisa, porém, é a possibilidade de vir a ser modificado, consoante as técnicas previstas para esse fim. A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos, com exceção somente daqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema do direito positivo, como é o caso da decisão administrativa irreformável e da decisão judicial transitada em julgado, não mais podendo ser atacada por ação rescisória. [...] Se tais argumentos tiverem procedência, não haverá o menor cabimento em estabelecer a dualidade “provisório/definitivo”, como critério de referência a tais atos. Quase tudo no direito seria provisório. [...]

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura. Se o ato de lançamento tem por fim intrrometer no ordenamento positivo norma individual e concreta, cientificando-se o sujeito passivo desse provimento, assim que estejam satisfeitos seus requisitos competenciais e procedimentais, saturadas adequadamente as peças do juízo lógico de toda norma, antecedente e consequente, e sendo tal conteúdo transmitido ao destinatário, nada mais há que fazer. Esse lançamento assumiu foros de ato jurídico administrativo, com a definitividade que os traços de sua índole revelam, mesmo que no dia seguinte venha a ser alterado por quem de direito.” (CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 487-488). No mesmo sentido: CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2 ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 240-242.

Sobre a preclusão⁴⁹, Sérgio André Rocha admite sua ocorrência, haja vista defender que esta significa abandono do processo.

Não obstante, argumenta que a preclusão não pode dar ensejo à extinção do crédito tributário, em virtude de inexistir previsão legal específica para tanto⁵⁰.

Marco Aurélio Greco⁵¹, estudando os temas abordados no presente tópico, em entendimento plenamente aplicável ao artigo 24 da Lei nº 11.457/07, defende que o CTN não dispõe somente a respeito de prazos decadencial e prescricional.

Argumenta que também existe um lapso temporal peremptório previsto, período este para que seja finalizado o procedimento tributário relacionado ao lançamento iniciado.

Nesse sentido, aduz que:

na sistemática tributária ter-se-ão três prazos distintos: a) um prazo de decadência, até a lavratura do auto de infração ou do chamado “lançamento”; b) um prazo de perempção, desde o início do procedimento até sua conclusão; c) um prazo de prescrição, depois de concluído o procedimento administrativo, atendido o critério da *actio nata*.

⁴⁹ Cujas definições são dadas por De Plácido e Silva: “Do latim *praeclusio*, de *praecludere* (fechar, tolher, encerrar), entende-se o *ato de encerrar* ou *de impedir* que alguma coisa se faça ou prossiga. Indica propriamente a perda de determinada faculdade processual civil em razão de: a) não exercício dela na ordem legal; b) haver-se realizado uma atividade incompatível com esse exercício; c) já ter sido ela validamente exercitada. Representa, em última análise, a perda do exercício do ato processual que, por inércia, a parte não promove, no prazo legal ou judicial.” (*Vocabulário Jurídico*. Atualizadores: Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 29 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1073; destaques constantes do original).

⁵⁰ “De fato, é certamente um meio para se alcançar a duração razoável do processo que se estabeleça a preclusão do direito da Fazenda de prosseguir com o processo administrativo nas hipóteses em que a mesma tenha abandonado o processo, e apenas nessas hipóteses.

Nada obstante, há que se reconhecer que, embora tal saída seja viável e até mesmo indicada para concretização da duração razoável do processo administrativo fiscal, a mesma não se encontra prevista na legislação, não sendo a preclusão do direito da Fazenda ao processo administrativo fiscal causa de extinção do crédito tributário. Tanto é assim que os defensores da tese da prescrição intercorrente/preclusão acabam por invocar o inciso V do artigo 156 do Código Tributário Nacional (prescrição e decadência) para suportar a extinção do crédito tributário. Como afirmado anteriormente, não se tratando aqui de prescrição ou decadência, parece inaplicável o referido dispositivo do Código.

Assim, é possível concluir que a legislação em vigor não estabelece a possibilidade da prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal, *sendo indicado, portanto, que se venha a consagrar na legislação a preclusão do direito da Fazenda nos casos de abandono, pela mesma, do processo. Tal previsão certamente seria um instrumento de concretização do princípio da duração razoável do processo.* (ROCHA. Sérgio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 142, p. 85, jul. 2007, destaques constantes do original)

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. “Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado”. *Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 502.

Por assim ser, com fulcro em tal entendimento, o prazo constante da Lei nº 11.457/07 configuraria previsão de ocorrência de perempção no âmbito do Direito Tributário brasileiro⁵².

Eduardo Domingos Bottalo, debruçando-se sobre a matéria, faz uma ressalva quanto à possibilidade de configuração da perempção.

Muito embora chegue também a cogitar ser o período de 360 dias um prazo peremptório, pondera que esta é figura “antiquada e praticamente em desuso”.

Sobre o assunto, tem o receio de o prazo em questão ter o mesmo destino dado aos dez dias previstos para o juiz proferir decisões - constantes do artigo 189, inciso II, do Código de Processo Civil⁵³ -, ou seja, o esquecimento.

Por isso, consigna que somente a experiência e o decurso do tempo dirão como o artigo 24 será interpretado e aplicado⁵⁴.

Há, porém, quem compreenda que a inobservância aos 360 dias para julgar configuraria decadência, instituto este que estaria relacionado ao direito de realizar o lançamento definitivo, como é a opinião de Hugo de Brito Machado.

O mencionado doutrinador, registrando que o lançamento definitivo se dá somente ao término do procedimento administrativo, consigna que era necessário o estabelecimento de um período para que a Administração fizesse o “acertamento de sua relação tributária com o contribuinte” e deste pudesse exigir o crédito tributário.

Também segundo ele, deixar que a Fazenda pública detivesse prazo indefinido para a realização dos seus atos decisórios aviltaria o princípio da segurança jurídica, o que não deveria ser permitido⁵⁵⁻⁵⁶.

⁵² Ainda sobre a inércia no curso do processo, são válidas as palavras do professor Cândido Rangel Dinamarco, que define perempção como a “extinção do direito de ação por força da inércia no curso do processo”. (*Instituições de Direito Processual Civil*. v. 3. Malheiros: São Paulo, 2001, p. 136)

⁵³ “Art. 189. O juiz proferirá: [...] II - as decisões, no prazo de 10 (dez) dias.”

⁵⁴ “O lado negativo é que, conquanto a lei torne obrigatório que a decisão seja proferida dentro do lapso temporal de 360 dias, nenhuma consequência prevê para a hipótese de descumprimento deste prazo.

A nosso ver, seria até possível cogitar-se da perempção [...] Entretanto, é cedo ainda para chegar-se a um juízo definitivo a esse respeito, até porque a figura da “perempção”, mesmo no campo do processo judicial, é antiquada e praticamente em desuso. De resto, sempre será possível trazer à baila causas supervenientes que justifiquem e redimam o descumprimento do prazo. Não será surpresa, portanto, que a prática venha a relegar o referido prazo ao mesmo solar do esquecimento onde habita, já há muitos anos – e não solitariamente, diga-se de passagem – o art. 189, II, do Código de Processo Civil que prescreve ao juiz o prazo de dez dias para proferir decisões.” (BOTTALO, Eduardo Domingos. Notas sobre a Aplicação do Princípio da Duração Razoável ao Processo Administrativo Tributário. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v.12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 57-58)

Sacha Calmon Navarro Coelho, diferentemente de Hugo de Brito Machado, argumenta que não há falar em prazo decadencial. Para aquele, a decadência somente pode incidir no período compreendido entre ocorrência da hipótese de incidência e a realização do ato de lançar ou até a data prevista para que o pagamento seja homologado⁵⁷.

Além disso, cabe ressaltar que a norma do artigo 24, constante da Lei Ordinária nº 11.457/07, se considerada como veiculadora de decadência, criaria prazo extintivo de crédito tributário, o que poderia sofrer objeções por parte da jurisprudência, na medida em que somente poderia ser veiculada por Lei Complementar. A esse respeito, é válida a leitura do tópico 3.8.3, *infra*, onde o tema será abordado com uma maior profundidade⁵⁸.

Por fim, é importante que sejam tecidas considerações sobre a prescrição administrativa.

3.8 Dos reflexos do artigo 24 na ocorrência de prescrição administrativa

Célio Armando Janczeski, partindo das premissas de que não pode haver eternização de conflitos, bem como de que não se harmoniza com o Direito a existência de direito patrimonial perpétuo, defende a ocorrência de prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário.

Para ele, após ser ultrapassado o lapso de 360 dias, seria dado o pontapé inicial à contagem do prazo prescricional, prazo este de cinco anos, conforme pode ser a seguir observado:

⁵⁵ “[...] é indiscutível que a norma do art. 24 da Lei nº 11.457/07 consubstancia prazo para o exercício do direito de fazer o lançamento definitivo, vale dizer, o direito de a Fazenda Pública fazer o acerto de sua relação tributária com o contribuinte, para que possa deste exigir o crédito respectivo. Cuida-se, portanto, de prazo de decadência.” (MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 163, p. 60-61, abr. 2009).

⁵⁶ Frederico Menezes Breyner, no seu artigo “O Prazo de 360 Dias para Prolação de Decisões no Processo Administrativo Tributário Federal: Propostas Interpretativas do Art. 24 da Lei 11.457/2007”, dentre as possíveis consequências que cita à inobservância do prazo de 360 dias, lista a posição defendida por Hugo de Brito Machado e dela não discorda. (*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 217, p. 10-11, out. 2013)

⁵⁷ “Do fato gerador da obrigação até o ato jurídico do lançamento ou até o dia previsto para a homologação do pagamento, *correm* os prazos decadenciais. Depois do lançamento e/ou durante todo o tempo de sua revisão (se houver) já não correm os prazos de decadência”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. O LANÇAMENTO: Apontamentos. *Revista de Direito Tributário*, n. 78, p. 309, set. 2000)

⁵⁸ O tópico em questão trata da necessidade de lei complementar para aventar regras relacionadas à prescrição. Não obstante, o raciocínio jurídico é o mesmo, na medida em que, no que tange ao texto constitucional (art. 146, III, “b”), a necessidade de LC alberga ambos os institutos.

“Ultrapassado aquele prazo [indicado no artigo 24], o julgador estará deixando de cumprir com sua obrigação legal de proferir decisão, incorrendo em mora e inércia, já que a existência de uma ação exercitável e a remoção da causa que a impedia, dependem exclusivamente da própria Fazenda, já que não está acima, nem à margem da Lei. [...]”

Ultrapassado o prazo de 360 dias previsto para a prolação da decisão [...], contados do “protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”, inicia-se a contagem do prazo de cinco anos para a prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal.”⁵⁹⁻⁶⁰

Por assim ser, o artigo 24 não traria a previsão de prescrição em si, mas o momento a partir do qual o prazo prescricional teria iniciada a sua contagem.

Outro jurista, Frederico Menezes Breyner, pensa de igual forma, muito embora anote também serem possíveis formas diversas de interpretação. Apenas acrescenta, de maneira expressa, que o período de 05 anos para o reconhecimento da prescrição intercorrente teria como base o artigo 174, inciso I do Código Tributário Nacional⁶¹⁻⁶².

⁵⁹ JANCZESKI, Célio Armando. Da Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal e seus Reflexos na Prescrição Intercorrente e na Fluência dos Juros de Mora. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 171, p. 24, dez. 2009.

⁶⁰ A operacionalização do prazo prescricional, para o autor, ocorreria da seguinte forma: “Ultrapassado o prazo de 360 dias previsto para a prolação da decisão [...], contados do “protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, inicia-se a contagem do prazo de cinco anos para a prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal. A razoabilidade preconizada pelo disposto no inciso LXXVIII do art. 5º da CF, no entanto, deve orientar a interpretação na contagem deste prazo de 360 dias, a fim de se alcançar novos 360 dias para o julgamento do processo, tanto em caso de recurso manejado pelo contribuinte, como em caso de recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O mesmo raciocínio, de se estender mais 360 dias, deve ser implementado caso a decisão do Conselho seja levada para apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Cada esfera deve obediência ao prazo de 360 dias trazidos pela Lei, de modo que entre suspensões, com a paralisação do curso da prescrição e prosseguimento quando cessada a causa que a determinou e retomada do curso anterior, haverá a contagem do prazo da prescrição intercorrente.” (JANCZESKI, Célio Armando. Da Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal e seus Reflexos na Prescrição Intercorrente e na Fluência dos Juros de Mora. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 171, p. 24-25, dez. 2009)

⁶¹ “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;”

⁶² Para o referido professor, o mencionado reconhecimento ocorreria da seguinte forma: apresentada petição, impugnação ou recurso do contribuinte e não tendo havido a devida apreciação pela Administração Pública no prazo de 360 dias, a partir deste último passaria a correr, em desfavor do Fisco, o prazo de cinco anos do artigo 174 do CTN.

Dentro do limite dos cinco anos, a Administração deverá adotar todas as providências para que haja o término do processo administrativo e, não sendo acatada a pretensão do contribuinte, ajuizar o feito executivo e alcançar o despacho que determina a citação do executado, tudo para que haja a interrupção da prescrição.

Não logrando êxito nas medidas decorrentes da interpretação concomitante dos artigos 24 da Lei nº 11.457/07 e 174, I, do CTN, o Fisco Federal deveria, nessa situação, ser penalizado com a ocorrência da prescrição (*O Prazo de 360 Dias para Prolação de Decisões no Processo Administrativo Tributário Federal: Propostas Interpretativas do Art. 24 da Lei 11.457/2007. Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 217, p. 14, out. 2013)

Eduardo Domingos Bottalo, também correlacionando o artigo 24 à prescrição, dá um enfoque distinto às suas previsões.

A interpretação ocorre de maneira diferenciada em virtude de o citado professor direcionar a atenção à parte final do dispositivo, que trata “do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”⁶³, e deixar de lado a previsão dos 360 dias constante da parte inicial do artigo.

Segundo ele, que também defende a prescrição administrativa intercorrente no prazo de cinco anos, inexistia no ordenamento, de maneira clara, qual seria o marco inicial para a contagem do prazo prescricional.

Alude que, com o norte dado pelo artigo 24, o quinquênio seria contado do próprio protocolo das mencionadas peças⁶⁴⁻⁶⁵ e não depois de esgotado o 360º dia, como os dois autores anteriores sustentam.

Independentemente do termo inicial da contagem, observa-se que o surgimento do artigo 24, com a consequente interpretação dele realizada pelos três noticiados autores, albergam e vem a coroar o que foi defendido por Marcos Rogério Lyrio Pimenta⁶⁶ em data muito anterior à entrada em vigor da Lei nº 11.457/07.

⁶³ Cabendo lembrar que o artigo possui a seguinte redação: “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.”

⁶⁴ “De fato, a nós parece certo que, se a Administração, por mais de cinco anos, deixa de praticar os atos de impulso do processo administrativo que lhe cabem, então o perecimento do direito ocorre por consequência desta inação. E, exatamente neste ponto, que toma corpo a determinação do art. 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 que, dentre outras providências, instituiu a Secretaria da Receita Federal do Brasil. [...] O lado positivo é que este preceito remove uma das grandes dificuldades com que se defrontavam os que sustentavam a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo, qual seja, a identificação do termo *a quo* da contagem deste prazo. [...]”

4ª conclusão – a prescrição intercorrente consuma-se, no processo administrativo tributário, pelo decurso do prazo de cinco anos contados da data de protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte (art. 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007).” (BOTTALO, Eduardo Domingos. Notas sobre a Aplicação do Princípio da Duração Razoável ao Processo Administrativo Tributário. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. v.12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 57)

⁶⁵ O autor ensaia a possibilidade de levar em consideração não somente a parte final do artigo 24, mas também o seu início, que dispõe sobre os 360 dias. Nesse sentido, argumenta que até poderia ser defendido que o prazo em questão, se desobedecido, levaria à ocorrência de preempção, mas ressalva o fato de ainda não ter transcorrido tempo suficiente para ser verificado, na prática, como tal questão seria aplicada. Por fim, lembra, citando o campo judicial, que a figura da preempção é obsoleta e quase nunca utilizada, conforme apontado no tópico 3.7 *supra*.

⁶⁶ PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, ago. 2001.

Em artigo publicado no mês de agosto de 2001, Marcos Pimenta já defendia o reconhecimento da ocorrência de prescrição administrativa. Esta deveria ser admitida nos casos em que houvesse expressiva demora na apreciação das pretensões dos contribuintes.

Para ele, a admissão de ocorrência da prescrição em tais situações se fazia imprescindível em razão da falta de zelo e preocupação da Administração na realização de atos necessários à marcha do processo administrativo.

Ademais, anota que entender de maneira contrária acabaria por aviltar o princípio da oficialidade⁶⁷⁻⁶⁸ e o direito de petição, este último também compreendido como direito de resposta a ser observado por parte da Administração⁶⁹.

Após essas considerações sobre os entendimentos daqueles que defendem o fato de o artigo 24 gerar reflexos na prescrição intercorrente, importante se faz, outrossim, que sejam abordados os pontos controvertidos sobre o assunto.

⁶⁷ Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a respeito do princípio da oficialidade, muito embora não mencione expressamente a obrigatoriedade de a autoridade julgar a pretensão do contribuinte, dispõe que é dever da Administração, nos seus atos de ofício, impulsionar o processo e satisfazer o interesse público, conforme pode ser observado a seguir: “[O Princípio da Oficialidade], sendo inerente à atuação administrativa, existe mesmo que não haja previsão legal; como a Administração está obrigada a satisfazer o interesse público, cumprindo a vontade da lei, ela não pode ficar dependente da iniciativa do particular para atingir os seus fins.

Na Lei nº 9.784/99, está previsto, como um dos critérios a serem observados nos processos administrativos, a “*impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados*” (art. 2º, XII). [...] O princípio da oficialidade autoriza a Administração a requerer diligências, investigar fatos de que toma conhecimento no curso do processo, solicitar pareceres, laudos, informações, rever os próprios atos e praticar tudo o que for necessário à consecução do interesse público.” (*Direito Administrativo*. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 683-684)

⁶⁸ Celso Antônio Bandeira de Mello, a respeito da matéria, assim dispõe: “*Princípio da oficialidade* – de acordo com o qual a mobilização do procedimento administrativo, uma vez desencadeado pela Administração ou por instigação da parte, é encargo da própria Administração; vale dizer, cabe a ela, e não a um terceiro, a impulsão de ofício, ou seja, o empenho na *condução e desdobramento da sequência de atos* que o compõem até a produção do ato final, conclusivo.” (*Curso de Direito Administrativo*. 26 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 497-498)

⁶⁹ Direito de resposta que é assim abordado por Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco: “Embora o texto constitucional não se refira a um direito de ser informado sobre o resultado da apreciação, parece corolário do direito de petição essa consequência. Piero e Schlink anotam, referindo-se ao direito constitucional alemão, que, da fórmula constitucional adotada (Lei Fundamental, art. 17) resulta, literalmente, apenas um direito a se dirigir ao órgão competente, que permitiria extrair também para a outra parte o dever de receber a petição, o que reduziria imensamente o significado jurídico do instituto. Por isso, afirma-se que do direito de petição decorre uma pretensão quanto ao exame ou análise da petição (Prüfung) e à comunicação sobre a decisão (Bescheidung). Da comunicação há de constar informação sobre o conhecimento do conteúdo da petição e a forma do seu processamento. Embora a jurisprudência alemã não vislumbre aqui um dever de motivação, a doutrina majoritária considera que a decisão há de ser motivada.

Não parece que deva ser outro o entendimento no Direito brasileiro, tendo em vista a função de instrumento de defesa de direitos no nosso sistema constitucional. Não se trata, apenas, de um direito amplamente disponível, mas de garantia processual que figura como mecanismo apto para a materialização do plexo normativo de outros direitos fundamentais.” (*Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 566)

3.8.1 Da controvérsia relacionada ao não reconhecimento da prescrição administrativa intercorrente, em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Um dos óbices colocados pela doutrina para o não reconhecimento da prescrição administrativa, é o fato de haver a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no período compreendido entre a lavratura do auto de infração e a decisão relacionada à petição, impugnação ou recurso do contribuinte.

Alinham-se a tal corrente Eurico Marcos Diniz de Santi⁷⁰, Sergio André Rocha⁷¹, Celso Alves Feitosa⁷², Leonardo de Faria Galeano⁷³ e Sacha Calmon Navarro Coelho⁷⁴, sendo certo que o pensamento do primeiro bem resume o dos demais:

⁷⁰ *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 169.

⁷¹ “Assim sendo, entendo que não há que se falar em qualquer espécie de prescrição no curso do processo administrativo fiscal, já que, suspensa a exigibilidade do crédito tributário pela impugnação, não há, para a Fazenda, a possibilidade do exercício de sua pretensão. (Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 142, p. 85, jul. 2007; grifos constantes do original)

⁷² “Sendo certo que o lançamento de ofício, em revisão do Fisco, é ato, e não procedimento, daí decorre que ele se completa somente com a lavratura do auto de infração. Lavrado o auto de infração, nasce o lançamento e integral se encontra.

O fato de poder o lançamento ser atacado, para a sua desconstituição, é ato novo, do contribuinte, ainda que tenha por objeto o lançamento e que isso se dê por um outro ato chamado ou intitulado “defesa”, “impugnação”, “resistência” etc.

Admitindo-se a circunstância de o contribuinte não pretender valer-se do Processo Administrativo para desconstituir o lançamento, mas tão logo socorrer-se do Poder Judiciário, indaga-se: como ele agiria?

O caminho lógico seria a ação desconstitutiva, isto é, a propositura da ação anulatória do lançamento. Ou seja, quer pelo uso da defesa administrativa, quer pelo uso da ação anulatória, o resultado pretendido será sempre a busca da anulação do lançamento. Daí o entendimento de que a defesa ou a impugnação nada mais é do que ataque, assim como de ataque se apresenta a ação ordinária anulatória de um ato administrativo, que é o lançamento de ofício.

Assim, se houver ataque, o resultado é que só quem ataca é que pode “dormir”, e por isso sofrer as consequências de sua inércia. A prescrição constitui-se em perda do direito de cobrar, enquanto a defesa é ação do sujeito passivo que suspende a exigência e, por conseguinte, a executoriedade do crédito tributário.

Resta, portanto, evidente, claro e cristalino que não se pode penalizar com o instituto da prescrição quem estava impedido de agir *para cobrar*, nos casos dos créditos com exigibilidade suspensa, ao amparo do disposto no artigo 151, III, do CTN.” (A Questão da “Prescrição Intercorrente” no Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94, p. 19, jul. 2007)

⁷³ “[...] em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela impugnação administrativa, não podendo o Fisco demandar judicialmente o contribuinte por aquele crédito, eventual demora na análise da insurgência poderá ter qualquer repercussão, menos a decretação da prescrição intercorrente administrativa” (Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas tributárias, Nova Série – 13*. São Paulo: RT, 2007.

⁷⁴ “As hipóteses legais de suspensão do crédito tributário impedem o curso dos prazos de prescrição, favorecendo a Fazenda Pública. Com efeito, durante todo o processo administrativo de discussão do crédito tributário (reclamações e recursos) não corre a prescrição.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O LANÇAMENTO: Apontamentos*. *Revista de Direito Tributário*, n. 78, p. 309)

“Consideramos que não pode haver prescrição intercorrente no processo administrativo porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.”

Por assim ser, apresentando o contribuinte resistência à cobrança perpetrada pelo Fisco e recaindo seu comportamento nas hipóteses do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional⁷⁵, não se poderia falar em prescrição administrativa intercorrente, ainda que venha a ocorrer demora no julgamento.

Cabe anotar, não obstante, que de acordo com o que será tratado no item seguinte, esse posicionamento vai de encontro àquele que defende o fato de a delonga na apreciação das pretensões poder ser sanada pela própria Administração. Por assim ser, esta não poderia invocar, em seu favor, a negligência a que tenha dado causa e que pode ser por ela própria resolvida.

3.8.2 Da discussão relacionada à impossibilidade de ocorrência de prescrição em desfavor do Fisco, em virtude de este instituto ser uma sanção por inércia da “parte”

A prescrição, como é de conhecimento, é uma sanção por inércia da *parte*.

Com base nessa premissa, alguns juristas defendem que não pode existir a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo.

Celso Alves Feitosa advoga a tese de que, em tal seara, a Administração Pública exerceria dois papéis distintos: a de órgão julgador e a de *parte*.

Atuando como órgão julgador na apreciação da pretensão do contribuinte e eventualmente vindo a retardar o cumprimento deste mister, a “Administração julgadora” não poderia ser confundida com a “Administração parte”⁷⁶. Por consequência, não sendo *parte*, seria inaplicável, em seu desfavor, então, punição por inércia.

⁷⁵ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;”

⁷⁶ O artigo foi redigido em data anterior à Lei nº 11.457/07. Porém, isso não impede a extração do entendimento do autor: “Por outro lado, deve-se considerar ainda a natureza do ato, quanto à pessoa ou órgão que deu causa à demora. Isto é, se é ato do autor, do réu ou do órgão julgador. No caso, quando o ato for do órgão julgador, não há que se falar de omissão de uma das partes, que daria causa à pena de perdimento do direito de ação. Se a

Gabriel Lacerda Troianelli vai mais além e firma posicionamento no sentido de que no processo administrativo fiscal não há contenda⁷⁷⁻⁷⁸ entre Estado e contribuinte, inexistindo propriamente partes. Haveria, sim, meros interessados no controle e verificação de legalidade dos atos administrativos⁷⁹. Com efeito, também se posiciona no sentido de não ser possível o reconhecimento da prescrição.

Célio Armando Janczeski, por seu turno, entende que a Administração Tributária exerce, em figura única, o papel de parte e órgão julgador.

Em razão disso, defende que a demora na tramitação do processo administrativo pode ser resolvida pelo próprio Fisco, não podendo este alegar, como *parte*, que ficou impedido de agir em virtude da desídia do órgão julgador em proferir decisão:

Se a condição suspensiva somente pudesse ser removida por ato de terceiro, não se poderia exigir que o titular agisse antes da remoção da causa suspensiva mas, naquelas hipóteses em que a condição suspensiva se mantém por ato do próprio titular do direito, o mesmo raciocínio não é aplicável.

Ultrapassado aquele prazo [do artigo 24], o julgador estará deixando de cumprir com sua obrigação legal de proferir decisão, incorrendo em mora e inércia, já que a existência de uma ação exercitável e a remoção da causa que a impedia, dependem exclusivamente da própria Fazenda, que não está nem acima, nem à margem da lei.⁸⁰

inércia é do órgão julgador, e não das partes que defendem os seus direitos, a conclusão resulta em não ser legítimo reclamar a aplicação do instituto.” (FEITOSA, Celso Alves. A Questão da “Prescrição Intercorrente” no Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94, p. 21, jul. 2007)

⁷⁷ Em oposição direta ao pensamento de Paulo César Conrado, que assim se posiciona: “Reavivando, agora, a questão do conceito e da amplitude de *função jurisdicional*, haveremos de assentir que a Constituição da República, ao preordenar a observância do *devido processo legal* no que respeita aos procedimentos administrativos, deixou claríssima, em primeiro lugar, a existência de espaço constitucional para um *contencioso administrativo*, inegavelmente dotado, portanto, de *status magno*.” (Controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, n. 71, p. 188, out 1998 destaques constantes do original)

⁷⁸ Fabiana Del Padre Tomé pensa de maneira distinta e claramente visualiza a existência de uma oposição de interesses: “O contencioso administrativo instala-se com a impugnação do sujeito passivo ao ato de lançamento ou de aplicação de penalidade. É nesse instante que se tem configurado o conflito.” (*A prova no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 336)

⁷⁹ “Diferentemente do que ocorre no processo judicial em matéria tributária, no qual há um litígio entre contribuinte e Estado, a ser dirimido pelo Poder Judiciário, o processo administrativo fiscal é um mecanismo de controle da legalidade dos atos administrativos de índole tributária, em que não há, propriamente, partes, mas apenas interessados na manutenção do lançamento (a Fazenda) ou na sua reforma (o sujeito passivo). Assim, muito embora o julgador administrativo tenha, evidentemente, o dever de concluir o controle da legalidade do ato tributário, não se pode admitir a extinção da pretensão tributária da Fazenda pela inércia do órgão julgador.” (O artigo 24 da Lei nº 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 161, p. 20, fev. 2009)

⁸⁰ JANCZESKI, Célio Armando. Da Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal e seus Reflexos na Prescrição Intercorrente e na Fluência dos Juros de Mora. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 171, p. 24, dez. 2009.

Nessa linha de raciocínio, o Fisco, ainda para o autor, deveria ser punido pela negligência a que deu causa, com a aplicação, em seu desfavor, da prescrição intercorrente⁸¹.

3.8.3 Da discussão relacionada à necessidade de lei complementar para dispor sobre a prescrição administrativa

Uma crítica recorrente ao artigo 24 da Lei nº 11.457/07 e àqueles que defendem a possibilidade de o dispositivo veicular regra que tenha relação com a prescrição, é o fato de isso somente poder ser previsto em Lei Complementar, conforme prevê o artigo 146, III, *b*, da Constituição Federal⁸².

Nesse sentido, a Lei nº 11.457/07 é uma lei ordinária e não poderia trazer previsões àquele respeito⁸³.

Hugo de Brito Machado, utilizando raciocínio que pode ser utilizado tanto para a prescrição quanto para a decadência⁸⁴, advoga tese distinta.

Para ele, o diploma legal aqui discutido teria trazido normas de procedimento administrativo e não normas sobre crédito tributário.

Nesse sentido, exemplifica dizendo que, se regras de procedimento previstas por meio de Decreto – como é o caso daquele de nº 70.235/72 – são válidas, não há motivos para que se entenda de maneira diversa quando preceitos sobre o assunto são introduzidos por Lei Ordinária⁸⁵.

⁸¹ Para outros detalhes sobre as funções administrativa e judicante da Administração, é válida a leitura do artigo “Processo Administrativo Fiscal” - do jurista Lintney Nazareno da Veiga -, publicado na Revista de Direito Tributário nº 73, p. 155-174, de maio de 1999.

⁸² “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;”

⁸³ “[...] há de se lembrar que a mesma Constituição que garante, no artigo 5º, LXXVIII, a duração razoável do processo administrativo, também determina, no artigo 146, III, “b”, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de prescrição tributária. (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O artigo 24 da Lei nº 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 161, p. 20, fev. 2009)

⁸⁴ Esta última tratada no tópico 3.7, *supra*.

⁸⁵ “Pode-se suscitar a questão de saber se a norma do art. 24, da Lei nº 11.457/07, para ser válida, deveria estar em lei complementar. Penso que não, pela mesma razão que as normas do procedimento administrativo fiscal são válidas, mesmo estando no Decreto nº 70.235 e não em uma lei complementar. São normas de procedimento administrativo e não normas sobre crédito tributário, embora o objeto do procedimento administrativo seja a constituição deste.” (Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da

Frederico Menezes Breyner também defende a possibilidade de o artigo 24 veicular prescrição e, para tanto, utiliza-se de uma argumentação interessante.

Segundo o noticiado jurista, o STF admite que Lei Ordinária alargue hipóteses de remissão do crédito tributário, remissão esta que é prevista no artigo 156 do CTN assim como a prescrição.

Portanto, nessa linha de raciocínio, se tal possibilidade é aberta à remissão, não haveria motivos para impedir que as hipóteses de prescrição também fossem estendidas por meio de Lei Ordinária⁸⁶.

Realizado neste tópico e naqueles anteriores o estudo sobre a interpretação que é feita ao artigo 24 da Lei nº 11.457/07 pela doutrina, é importante a abordagem dos próximos capítulos.

Neles será dado enfoque ao entendimento dos Tribunais judiciais (STF, STJ e TRF's) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre a matéria objeto do presente trabalho.

4 DAS INTERPRETAÇÕES PERPETRADAS PELOS TRIBUNAIS JUDICIAIS

Tratada a interpretação que é realizada ao artigo 24 pela doutrina, é válido averiguar como os Tribunais apreciam o assunto.

Apesar do amplo número de causas submetidas ao Poder Judiciário sobre a matéria, a discussão tem se adstringido, principalmente, à extinção do crédito tributário pela figura da prescrição intercorrente⁸⁷, hipótese, porém que não vem sendo admitida⁸⁸.

Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 163, p. 63, abr. 2009)

⁸⁶ “Nesse julgado [ADI-MC 1.917/DF] o STF acolheu uma compreensão mais dilatada do federalismo, outorgando maior liberdade aos entes federativos na disciplina da extinção de seus créditos tributários. O entendimento parte da afirmação de que os entes federativos podem estabelecer remissão e anistia por lei ordinária, extinguindo a obrigação tributária sem nada receber. Logo, se poderiam o mais (extinguir a obrigação por lei sem nada receber), também poderiam o menos (estabelecer outro meio de receber a prestação e assim extingui-la), desde que inexistisse outro óbice constitucional (como a determinação de prévia licitação, que impediria a dação em pagamento de bens móveis). Sendo assim, a conclusão foi de que não se pode compreender como taxativo o rol de causas de extinção do crédito tributário previsto no CTN.

Aplicando esse entendimento, se a lei ordinária federal pode estabelecer a extinção do crédito tributário pela remissão, poderia estabelecer sua extinção pelo decurso de um prazo que não configure uma ampliação dos prazos previstos no CTN em desfavor do contribuinte.” (*O Prazo de 360 Dias para Prolação de Decisões no Processo Administrativo Tributário Federal: Propostas Interpretativas do Art. 24 da Lei 11.457/2007. Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 217, p. 12-13, out. 2013)

Tal entendimento decorre, sobretudo, de antiga posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que somente após o esgotamento das instâncias administrativas - com a intimação do contribuinte a respeito da última decisão - há a constituição definitiva do crédito tributário⁸⁹.

A referida linha de raciocínio culminou na edição da súmula vinculante nº 24, para a qual “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”⁹⁰, lançamento definitivo este entendido como ocorrido, consoante dito, somente após o exaurimento da esfera administrativa⁹¹.

Para chegar ao referido posicionamento, o Supremo levou em consideração a previsão do artigo 174 do Código Tributário Nacional⁹², não tendo alterado sua interpretação após a edição do artigo 24 da Lei nº 11.457/07.

O Superior Tribunal de Justiça, por seu turno, debruçou-se de uma maneira mais aprofundada sobre o tema - mormente por este possuir índole eminentemente infraconstitucional -, tendo feito alguns importantes apontamentos a respeito da matéria.

Contudo, assim como o STF, anotou a impossibilidade de ocorrência da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário.

⁸⁷ Diferentemente, portanto, das inúmeras alternativas trazidas pela doutrina.

⁸⁸ Como o artigo 24 da Lei nº 11.457/07 está disposto em legislação que trata dos processos administrativos em âmbito federal, o estudo realizado a esta seara se limitou.

⁸⁹ Sobre o momento da constituição definitiva do crédito tributário, ver a discussão indicada no tópico 3.7, *supra*.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sessão Plenária. Data da aprovação: 02/12/2009. DJe de 11/12/2009.

⁹¹ Conforme precedentes que nortearam a edição da súmula, dentre eles o HC nº 85428, com a seguinte ementa: “CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO (ART. 1º, II E III DA LEI Nº 8.137/1990). NÃO ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSOS PENDENTES DE APRECIAÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. ANULAÇÃO DO PROCESSO PENAL DESDE A DENÚNCIA. ORDEM CONCEDIDA. 1. A jurisprudência desta Corte já se firmou no sentido de que, quando se trata de crime contra a ordem tributária, não há causa que justifique a ação penal antes do exaurimento da esfera administrativa (HC nº 81.611-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.05.2005). 2. *Também é entendimento pacífico deste Tribunal que, enquanto durar o processo administrativo, não há cogitar do início do curso do lapso prescricional*, visto que ainda não se consumou o delito (HC no 83.414-RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 23.04.2004; AI no 419.578-SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 27.08.2004; e HC no 84.092-CE, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 03.12.2004). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. *Habeas Corpus* nº 85.428. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Impetrante: Diomar Bezerra Lima. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Paciente: Raimundo Vilanova Assunção. Data de julgamento: 17/05/2005. DJ do dia 10/06/2005.

⁹² Cujo *caput* dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Analisando casos que tramitaram em data anterior ao advento da Lei 11.457/07, o STJ entendia que o Código Tributário Nacional dispunha a respeito de três fases relacionadas à prescrição e à decadência dos créditos tributários⁹³⁻⁹⁴:

- a) a primeira delas, relacionada à decadência, poderia ocorrer até a notificação do sujeito passivo sobre a lavratura do auto de infração ou do lançamento;
- b) a segunda fase compreenderia o lapso temporal existente entre a mencionada notificação e a decisão final no processo administrativo.

⁹³ Para a explanação do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, foram utilizados, dentre outros, acórdãos que não tratavam exclusivamente de crédito tributário discutido entre o contribuinte e a Fazenda Nacional. Foram considerados, também, arestos que tinham relação com os Fiscos estaduais e municipais, até porque o raciocínio para os casos muito se aproximam. Além disso, há, em determinadas leis locais e regionais, a possibilidade de aplicação subsidiária da legislação tributária federal.

⁹⁴ “RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PRAZO PRESCRICIONAL. PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO. CITAÇÃO POR EDITAL. INTERRUÇÃO. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO. RETORNO DOS AUTOS AO JUÍZO DE ORIGEM.

1. O Código Tributário Nacional estabelece três fases acerca da fruição dos prazos prescricional e decadencial referentes aos créditos tributários. A primeira fase estende-se até a notificação do auto de infração ou do lançamento ao sujeito passivo - período em que há o decurso do prazo decadencial (art. 173 do CTN); a segunda fase flui dessa notificação até a decisão final no processo administrativo - em tal período encontra-se suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN) e, por conseguinte, não há o transcurso do prazo decadencial, nem do prescricional; por fim, na terceira fase, com a decisão final do processo administrativo, constitui-se definitivamente o crédito tributário, dando-se início ao prazo prescricional de cinco (5) anos para que a Fazenda Pública proceda à devida cobrança, conforme o que dispõe o art. 174 do CTN, a saber: "A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva." Precedentes.

2. Enquanto há pendência de recurso administrativo, não correm os prazos prescricional e decadencial. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso é que tem início a contagem do prazo de prescrição previsto no art. 174 do CTN. Destarte, não há falar em prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal. [...]

4. Definitivamente constituído o crédito tributário, inicia-se o prazo prescricional para sua cobrança, ou seja, o Fisco possui o lapso temporal de cinco anos para o ajuizamento da execução fiscal e, após, para a citação válida do executado, consoante previsto no art. 174 do CTN.

5. Na hipótese dos autos, o lançamento ocorreu dentro do prazo de cinco anos em relação aos fatos geradores questionados, não decorrendo, pois, o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN.

Em seguida, a contribuinte foi notificada do auto de infração, impugnando o lançamento do crédito tributário. Após, foi proferida decisão administrativa às fls. 73/75, e, posteriormente, acórdão pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 82/84 e 89/92), tendo sido a contribuinte notificada da decisão em 9 de agosto de 1999 (fl. 94). A partir dessa data, então, o crédito tributário foi definitivamente constituído, iniciando-se, portanto, a contagem do prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN. Por sua vez, a execução fiscal foi ajuizada em 24 de janeiro de 2001 e a citação da empresa por edital ocorreu em 23 de outubro de 2003 (fl. 245). Assim, não se implementou a prescrição. [...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº 784.353/RS. Relatora: Ministra Denise Arruda. Data de julgamento: 18/03/2008; DJe do dia 24/04/2008)

Com igual entendimento: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial nº 190.092/SP. Relator: Ministro Franciulli Netto. Data de julgamento: 26/03/2002. DJ do dia 01/07/2002; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial nº 706.175/RS. Relatora: Ministra Denise Arruda. Data de julgamento: 07/08/2007. DJ do dia 10/09/2007.

No período em questão, ainda para o STJ, não se poderia cogitar sobre a ocorrência de decadência ou prescrição, haja vista a previsão do artigo 151, III, do CTN⁹⁵, que determina a suspensão da exigibilidade do crédito;

c) finalmente, a terceira fase, relacionada à prescrição, cuja contagem teria início com a decisão final do processo administrativo – onde haveria a constituição definitiva do crédito tributário – e um limite de 05 anos a partir daí para haver a cobrança da dívida, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Com o advento da Lei nº 11.457/07, o STJ não modificou seu posicionamento, ou seja, seus acórdãos continuam a não reconhecer a possibilidade de prescrição intercorrente administrativa.

Isso se deve, sobretudo, ao fato de a Corte entender que subsistiu a ausência de previsão normativa específica para o reconhecimento da extinção relacionada à figura da prescrição⁹⁶, sem prejuízo de também posicionar-se no sentido de que a análise da demora no encerramento do processo administrativo demanda reexame fático-probatório, o que seria vedado por sua súmula 07⁹⁷-⁹⁸.

Não obstante, o artigo 24 da Lei 11.457/07 tem orientado o STJ, pelo menos, a decidir no sentido de que, ultrapassado o prazo de 360 dias para que sejam apreciados as petições e

⁹⁵ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;”

⁹⁶ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 174, DO CTN. MINISTÉRIO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE PARA RECORRER. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INOCORRÊNCIA. [...]”

3. O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão *ex officio*, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica. [...]”

(Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma; Recurso Especial nº: 1.113.959/RJ. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de julgamento: 15/12/2009. DJe do dia 11/03/2010)

⁹⁷ Súmula 07: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Corte Especial. Data de julgamento: 28/06/1990. DJ do dia 03/07/1990.

⁹⁸ “TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RECURSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E DO PRAZO PRESCRICIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEMORA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ. [...]”

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

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 173.621/RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Data de julgamento: 18/09/2012. DJe do dia: 25/09/2012)

recursos, a Administração deve ser compelida a julgar, o que se assemelha à tese doutrinária discutida no tópico 3.7, *supra*.

A referida orientação foi firmada quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.138.206/RS⁹⁹, submetido ao rito dos recursos repetitivos, onde ficou consignado que a mencionada observância se fazia necessária em razão da previsão do referido dispositivo legal (art. 24) e em atenção ao artigo 5º, LXXVIII da CF, que garante a todos, nos âmbitos judicial e administrativo, a razoável duração do processo.

Direcionando a atenção, agora, aos Tribunais Regionais Federais brasileiros, tem-se que igualmente o tema tem aportado sob a figura da prescrição intercorrente e eles também não vêm albergando sua ocorrência no âmbito do processo administrativo.

Para tanto, utilizam a linha de raciocínio do STJ. Em outras palavras, entendem que, entre a notificação sobre a lavratura de auto de infração e a decisão final administrativa, há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não se podendo falar, assim, em prescrição intercorrente¹⁰⁰.

⁹⁹“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. [...] 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. [...]

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. 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). [...]

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento *sub judice*. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.138.206/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de julgamento: 09/08/2010. DJe do dia 01/09/2010)

¹⁰⁰ No âmbito do *TRF da 1ª Região*, temos, exemplificativamente, as decisões proferidas nos seguintes processos: 5ª Turma, Apelação Cível nº 200638120053242, relator Wilson Alves de Souza, j. 02.07.2013; 8ª Turma, Apelação Cível nº 0002567-54.1996.4.01.3500, relatora Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, j. 27.01.2012.

No *TRF da 2ª Região*: 4ª Turma Especializada, Apelação Cível nº 2003.51.16.003210-5, relatora Desembargadora Federal Lana Regueira, j. 14.06.2011; 4ª Turma Especializada, Apelação cível nº

Feitas essas anotações sobre o entendimento do Poder Judiciário, é essencial que seja apreciado o posicionamento do CARF.

5 DO ENTENDIMENTO DO CARF

Na pesquisa realizada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), observa-se que o tema tem sido ventilado pelos contribuintes e chegado a este órgão julgador, principalmente, agasalhado pelas figuras da decadência e da prescrição.

No que toca ao segundo dos institutos em questão – prescrição –, o CARF editou a Súmula nº 11, para a qual “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”

Com efeito, os julgados administrativos encontrados na pesquisa, quando se debruçavam sobre recursos que pretendiam ver reconhecido o decurso de prazo prescricional, aplicavam a noticiada súmula¹⁰¹, assim agindo em atenção ao regimento interno do Conselho, que determina a observância obrigatória de seus enunciados¹⁰².

2001.02.01.041888-0, relator Juiz Federal convocado Carlos Guilherme Francovich Lugones, j. 24.11.2009; 3ª Turma Especializada, Apelação Cível nº 1993.50.01.001021-0, relatora Juíza Federal convocada Sandra Chalu Barbosa, j. 23.08.2011; 3ª Turma Especializada, Agravo de Instrumento nº 200902010180411, relator Desembargador Federal José Antônio Lisboa Neiva, j. 18.05.2010.

No *TRF da 3ª Região*: 4ª Turma, Agravo de Instrumento nº 0009934-06.2013.4.03.0000, relatora Desembargadora Federal Marli Ferreira, j. 13.09.2013; Apelação Cível nº 0009861-15.2010.4.03.9999, relatora Desembargadora Federal Alda Basto, j. 06.09.2012; 4ª Turma, Apelação Cível nº 0046272-96.2009.4.03.6182, relatora Desembargadora Federal Alda Basto, j. 09.05.2013.

No *TRF da 4ª Região*: 2ª Turma, Apelação Cível nº 5060982-63.2012.404.7100, relator Otávio Roberto Pamplona, j. 10.12.2013; 1ª Turma, Apelação Cível nº 2001.70.05.004637-3, relator Jorge Antonio Maurique, j. 03.02.2010; 2ª Turma, Apelação Cível nº 0005866-64.2010.404.9999, relatora Vânia Hack de Almeida, j. 23.11.2010; 2ª Turma, Apelação Cível nº 0028615-47.2007.404.7100, relatora Luciane Amaral Corrêa Munch, j. 22.06.2010.

No *TRF da 5ª Região*: 1ª Turma, Agravo de Instrumento nº 0012904-56.2012.4.05.0000, relatora Desembargadora Federal Niliane Meira Lima, j. 23.05.2013; 1ª Turma; Apelação Cível nº 5050733-87.2011.404.7100, relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, j. 29.01.2014. Cabe registrar que nos processos em questão os TRF's não aventaram a existência do artigo 24 da Lei nº 11.457/07.

¹⁰¹ Nesse sentido: “PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Nos termos da Súmula CARF nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente aos processos administrativos fiscais. [...]” (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Seção de Julgamento. Primeira Câmara. Primeira Turma Ordinária. Processo nº 15471.001430/2007-54. Acórdão nº: 2101-002.578. Relator: Edison Brigoni Brum Costa. Data de julgamento: 11/09/2014)

Com igual entendimento: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Terceira Turma Especial. Processo nº 11516.003915/2008-49; Acórdão nº 1803-002.352. Relator: Sérgio Rodrigues Mendes. Data de julgamento: 23/09/2014.

¹⁰² “Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.” Não acatando a determinação da súmula, o Conselheiro pode vir a perder o mandato, conforme prevê o artigo 45 do mesmo regimento: “Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro

Argumentos distintos também foram utilizados para o não reconhecimento da extinção do crédito tributário pela prescrição ou em decorrência das demais figuras e, também, para que não fosse permitida qualquer interpretação favorável ao contribuinte quanto a outros aspectos¹⁰³⁻¹⁰⁴:

que: [...] VI - deixar de observar, reiteradamente, enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF expedidas, respectivamente na forma dos arts. 72 e 76, bem como o disposto no art. 62;”

¹⁰³ As seguintes decisões exemplificam os argumentos listados: “PRAZO PARA APRECIACÃO DE DEFESAS OU RECURSO ADMINISTRATIVO. EFEITO. O prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, é meramente programática, não ensejando prescrição do crédito tributário em decorrência de seu descumprimento. [...] Em sua resposta ao Termo de Diligência, fls. 1206/1207, lavrado pela autoridade fiscal em atendimento à Resolução determinada por este CARF o contribuinte suscita preclusão, alegando que o decurso de prazo entre a apresentação do recurso voluntário e sua apreciação superou o prazo máximo de 360 dias, estabelecido pelo art. 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que a seguir se transcreve: [...]”

Ocorre que a norma do art. 24, acima transcrito, é meramente programática, não ensejando prescrição do crédito tributário em decorrência de seu descumprimento. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Seção de Julgamento. Primeira Câmara. Segunda Turma Ordinária. Processo nº 10215.000543/2003-16. Acórdão nº 2102-003.031. Relatora: Núbia Matos Moura. Data de julgamento: 17/07/2014)

“DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. 1. Do fato gerador até o lançamento tem-se prazo decadencial. Do lançamento à execução o prazo é de natureza prescricional. O lançamento resulta formalizado com a notificação do sujeito passivo. Apresentada impugnação, há suspensão de exigibilidade e, por consequência do prazo prescricional. A circunstância do exame da impugnação e do recurso não serem apreciados no prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) não se constitui em hipótese que tenha reflexo no prazo prescricional. [...]” (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Quarta Câmara. Segunda Turma Ordinária. Processo nº 13830.720179/2008-50. Acórdão nº: 1402-001.761. Relator: Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Data de julgamento: 31/07/2014)

“Não há previsão legislativa específica para o processo administrativo fiscal de prescrição intercorrente, semelhante às previsões para o Processo Tributário Judicial (§4º do art. 40 da Lei nº 6.830/80 – LEF) ou legislação sobre prescrição punitiva do poder de polícia na esfera administrativa (§1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99).

Ademais, não se poderia aduzir prescrição intercorrente porquanto não há como se prescrever algo que não se pode executar, pois o crédito tributário encontra-se com sua exigibilidade suspensa na forma do art. 151, III do CTN”. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Seção de Julgamento. Segunda Câmara. Primeira Turma. Processo nº 10830.002706/2002-67. Voto da Relatora Nathália Mesquita Ceia, seguido pelos demais Conselheiros no Acórdão nº 2201-002.421. Data de julgamento: 15/05/2014)

“PRAZO PREVISTO NO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. PRECLUSÃO EM DESFAVOR DO FISCO. INOCORRÊNCIA. O art. 24 da Lei 11.457/2007, ao fixar o prazo de 360 dias para que sejam proferidas as decisões administrativas, não introduziu nova norma de extinção de crédito tributário pelas vias da decadência, até porque essa matéria demandaria ser tratada por Lei Complementar (art. 146, III, “b”, da Constituição Brasileira). Trata-se de prazo impróprio, pelo menos no que diz respeito ao desenrolar do processo administrativo fiscal, porque a lei não estabeleceu nenhuma sanção administrativa específica quando constatado o seu descumprimento, muito menos uma sanção que pudesse influenciar o destino de crédito tributário em litígio, que configura direito público indisponível. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Segunda Turma Especial. Processo nº 10280.720554/2008-47. Acórdão nº: 1802-002.054. Relator: José de Oliveira Ferraz Corrêa. Data de julgamento: 12/03/2014)

“É cediço que o comando legal indicado insere-se em um contexto que busca dotar de maior celeridade o processo administrativo, em consonância com os princípios constitucionais que regem a matéria.

Contudo, é preciso reconhecer que não atribuiu o legislador efeito de nulidade ao processo em desacordo com o comando. E poderia tê-lo feito, se o desejasse, visto que a mesma Lei nº 11.457/2007 promove alterações ao Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal. Neste Decreto é que se arrolam (art. 59) as causas de nulidade, entre as quais não se encontra a aqui indicada pela recorrente.

- o fato de o artigo 24 ser meramente programático, constituindo-se em apenas um norte a ser observado nos processos.

Nesse sentido, os 360 dias representariam um prazo impróprio, não acarretando consequências processuais, até porque, se fosse do desejo do legislador, a mesma lei que trouxe o artigo 24 traria disposição expressa alterando o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72¹⁰⁵, que trata das nulidades no âmbito do processo administrativo;

- a inobservância ao artigo 24, se aplicável, somente acarretar apuração de responsabilidades e imposição de sanções àqueles derem causa à demora no julgamento;

- a pretensa extinção do crédito não poder ser veiculada por lei complementar, o que seria obrigatório, haja vista a determinação do artigo 146, III, alínea “b” da Constituição Federal;

- existir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário entre a interposição do recurso e a decisão, o que impediria o Fisco de promover a execução fiscal;

- não se poder falar em decadência ao longo do processo administrativo, haja vista que somente pode haver sua ocorrência até a data da formalização do lançamento, com a notificação válida do contribuinte;

- inexistir previsão normativa específica que preveja a extinção do crédito tributário;

- o artigo 24, na Lei nº 11.457/07, não estar posicionado no capítulo relacionado aos processos administrativos em geral, mas no capítulo que apenas trata de procedimentos no âmbito interno da Procuradoria;

Também é sabido que no processo há prazos próprios e impróprios, e que estes não acarretam consequências processuais, embora possam ensejar discussões sobre responsabilização funcional, caso o retardo não seja justificável. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Terceira Seção de Julgamento. Quarta Câmara. Terceira Turma Ordinária. Processo nº 13116.000756/2007-88. Voto do relator Rosaldo Trevisan, seguido pelos demais Conselheiros no Acórdão nº 3403-002.746. Data de julgamento: 30/01/2014)

No mesmo sentido dos julgados acima, é válida a verificação dos seguintes acórdãos: 1101-001.151 (J. 30.07.2014; Relator: Edeli Pereira Bessa); 1803-002.306 (J. 26.08.2014; Relatora: Carmen Ferreira Saraiva); 1802-002.047 (J. 12.03.2014; Relatora: Ester Marques Lins de Sousa)

¹⁰⁴ Alguns desses argumentos também listados pela doutrina, conforme discutido no capítulo 3, *supra*.

¹⁰⁵ “Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

- a extrapolação do prazo de 360 dias somente permitir ao contribuinte exigir que o julgamento do seu caso seja priorizado, providência esta que, ainda assim, seria adotada, apenas, após prolação de ordem do Poder Judiciário em tal sentido; e

- a lei nº 11.457/07 não estipular prazo para a formalização do lançamento.

Por assim ser, observa-se que, debruçando-se sobre o artigo 24, o CARF se utiliza dos mais variados argumentos para não permitir que sobre ele exista interpretação que possa beneficiar o contribuinte no âmbito administrativo.

6 DO NOSSO ENTENDIMENTO

Na regra veiculada pelo artigo 24, falhou o legislador, como anotado no capítulo 2, *supra*, ao não descrever uma consequência à inobservância aos seus preceitos.

Em outras palavras, o mencionado dispositivo não se atenta ao que registra Hans Kelsen, para o qual, para toda norma veiculadora de determinado comportamento, deve também ser prevista uma sanção¹⁰⁶⁻¹⁰⁷.

Além de ser necessário o estabelecimento de uma sanção, esta, quando fixada, certamente deve ser bem sopesada pelo legislador, sob pena de, por um lado, o sujeito infrator ser punido demasiadamente ou, de outro, a reprimenda ser tão amena que não iniba o transgressor.

¹⁰⁶ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução de: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

¹⁰⁷ Alfredo Augusto Becker, sobre o assunto, anota: “Com razão, se diz que a lei jurídica (a regra jurídica) não exprime um ser, mas um *dever ser*.”

A confrontação entre a lei científica (ou lei natural) e a lei jurídica (regra jurídica) muito ajuda a perfeita compreensão do que é a “normatividade” (regramento de conduta) da regra jurídica; isto é, o *dever ser*.

Dissecada em sua *estrutura lógica*, a regra jurídica se compõe em duas partes:

a) a *hipótese de incidência* (“fato gerador”, suporte fáctico, “tatbestand”, “fattispecie”).

b) a *regra* (a norma, a regra de conduta, o preceito).

Filmada a regra jurídica em sua *atuação dinâmica*, verifica-se que acontece, em síntese, o seguinte:

a) a *realização* da hipótese de incidência, isto é, a hipótese que deixa de ser hipótese, porque se realizou, porque aconteceu;

b) a *incidência* da regra jurídica sobre a hipótese de incidência *realizada*, juridicizando-a pela incidência;

c) a *irradiação da eficácia jurídica* (os efeitos jurídicos; as consequências da incidência).

Por isto, diz KELSEN que a regra jurídica é um “juízo hipotético” (solução preestabelecida) que impõe certas consequências (efeitos jurídicos) a determinadas condições (hipótese de incidência).” (*Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 59)

O ilustre professor Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁸, sobre o assunto, sabiamente ensina:

Ao produzir a regra o legislador deverá mobilizar, ao máximo, as estimativas, crenças e sentimentos do destinatário, de tal modo que o faça inclinar-se ao cumprimento da conduta prescrita, pois nesse empenho se resolverá a eficácia social da norma jurídica. É aqui que ingressa a sensibilidade de quem legisla, conhecendo a ideologia e os dados culturais daqueles de quem se espera os procedimentos desejados. É bem verdade que a sanção cumpre papel relevantíssimo, participando como forte instrumento condicionador da vontade, mas é preciso dizer que o próprio tamanho da sanção com que será apenado o infrator é algo também delicado, para ser decidido pelo emissor do comando, além do que, em muitas oportunidades, não basta a ameaça sancionada, por mais gravosa que seja. Espera-se do legislador, nesses casos, uma grande acuidade, imitando-se na circunstância de vida do destinatário para movimentar-se entre os valores que lhe são mais caros e preciosos.

E alerta:

Sem esse autêntico “dom de legislar”, sem esse cuidado de caráter psicossocial, sem essa habilidade específica, o comando normativo cairá, certamente, em solo estéril, e a regra não atingirá os objetivos ordinatórios que persegue.

No caso do artigo 24, observa-se que o legislador, de maneira muito pior do que ter fixado punições excessivas ou brandas, não estabeleceu sanção alguma¹⁰⁹.

Essa ocorrência pode vir a fazer com que a determinação de observância ao prazo de 360 dias venha a ser esquecida e tida como mera palavra lançada ao vento ou rabisco lançado a esmo em uma folha de papel, situação que ocasionaria mínima eficácia ou total esterilidade do dispositivo¹¹⁰.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2 ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 12-13)

¹⁰⁹ Sanções que são ferramentas de garantia de obediência dos súditos às ordens do soberano: “Se você formula ou declara um desejo de que eu faça ou me abstenha de fazer algum ato, e se me inflige um dano no caso de não me ajustar ao teu desejo, a *expressão* ou *manifestação* de teu desejo é uma *ordem*”. (AUSTIN, John. *The province of jurisprudence determined and the uses of the study of jurisprudence*. London: Weindenfeld and Nicolson, apud SGARBI, Adrian. *Clássicos de Teoria do Direito*. 2 ed. rev e amp. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 16.

¹¹⁰ Até porque, como bem reflete o ilustre professor Tácio Lacerda Gama, o “efeito que qualifica uma norma como jurídica é, justamente, a previsão de uma consequência coercitiva para o seu descumprimento ou o fato de o aparato estatal estar preordenado à aplicação da norma primária, mesmo contra a vontade do seu destinatário.” (*Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 111)

Entendemos, contudo, que não pode ser permitido que isso venha a ocorrer.

Filiamo-nos à corrente de que a lei não traz palavras inúteis¹¹¹⁻¹¹² e, por assim ser, acreditamos que sobre a previsão do artigo 24 da Lei nº 11.457/07 deva haver uma interpretação sistemática.

Com efeito, havendo a conjugação do que determina o artigo 24 com outras regras do ordenamento jurídico, teríamos consequências bem definidas.

As consequências em questão viriam a ser posicionadas no ponto médio entre a total esterilidade e uma eventual máxima eficácia¹¹³ do dispositivo.

Com efeito, no nosso sentir, ao ocorrer o aviltamento à Lei nº 11.457/07, o Fisco praticaria uma ilegalidade, podendo o contribuinte buscar o amparo do Poder Judiciário, para que este imponha à Administração o dever de julgar a pretensão.

Esse foi o posicionamento adotado pelo STJ quando do julgamento, em 09.08.2010, do RESP nº 1.138.306/RS, afetado à sistemática dos recursos repetitivos, conforme indicado no tópico 4.

Ademais, acreditamos que a possibilidade aventada nos dois parágrafos anteriores não deve vir desacompanhada.

Ultrapassado o prazo de 360 dias, seriam possíveis ou obrigatórios:

- a) a suspensão dos juros de mora;
- b) a responsabilização civil e administrativa do agente administrativo que deu causa injustificada à demora; e
- c) o acionamento do Estado pelos prejuízos financeiros decorrentes da demora do julgamento do processo administrativo.

Explicamos.

Com relação à suspensão dos juros de mora, consoante foi abordado no tópico 3.1, ultrapassado o 360º dia, ficaria configurada a inércia da Administração.

¹¹¹ Muito embora sua redação, por vezes, venha a ser falha, imprecisa ou confusa.

¹¹² Conforme leciona Carlos Maximiliano, em sua obra “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 16ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 110.

¹¹³ Eficácia esta representada pelo reconhecimento da prescrição, decadência, preclusão ou perempção, mas não prevista em lei, o que impede a sua aplicação, ainda que seja feita uma interpretação sistemática.

Dessa forma, o atraso do contribuinte em pagar o tributo deveria ser compensado com a mora da administração em decidir o pleito administrativo, de forma que as moras opostas se anulariam mutuamente, com a consequente suspensão dos juros.

No que diz respeito à responsabilização do agente administrativo, concordamos com o posicionamento traçado no tópico 3.2, no sentido de que o artigo 24 trouxe importante balizamento ao aferimento da desídia da autoridade em apreciar as petições, impugnações e recursos dos contribuintes.

Inobservado tal prazo e não havendo justificativa plausível para esta ocorrência, o Poder Executivo deve instaurar os competentes procedimentos para apuração de eventuais irregularidades no cumprimento dos deveres do agente.

Outrossim, aquele que se sentir prejudicado pela negligência, pode e deve acionar o Poder Judiciário, para buscar reparações civis pelos danos que tiver experimentado, reparação esta que deve certamente englobar tanto a autoridade de forma individual, quanto o Poder Público, assim como aventado nos tópicos 3.2 e 3.3.

Por fim, o contribuinte pode ainda desistir da discussão administrativa das suas pretensões, submetendo diretamente ao Poder Judiciário o seu descontentamento, para que o mérito das questões seja analisado.

Isso porque, nos termos do artigo 5º, incisos XXXIV, alínea “a” e XXXV da Constituição Federal, é assegurado a todos o direito de petição aos Poderes Públicos contra a ilegalidade ou em defesa de direitos. Além disso, é garantida a apreciação, pelo Poder Judiciário, das lesões ou ameaças de direito.

7 CONCLUSÃO

Consoante abordado quando do início do presente trabalho, havia o escopo de serem examinados o artigo 24 da Lei nº 11.457/07, bem como os corolários possíveis à inobservância de seus preceitos.

Para tanto, necessário se fez o estudo de todo o contexto em que o dispositivo estava envolto.

Nessa senda, foi analisado o histórico legislativo relacionado ao artigo 24, a sua redação original quando ainda projeto de lei e a ausência de consequência expressa ao descumprimento de suas previsões.

Logo em seguida, foram abordadas as possíveis interpretações da doutrina ao dispositivo.

Com efeito, foram exploradas as possibilidades de suspensão dos juros de mora, a responsabilização do agente administrativo que deu causa à demora do julgamento, bem como o acionamento do Estado pelos prejuízos financeiros eventualmente daí decorrentes.

Houve o exame, ademais, das discussões relacionadas ao deferimento automático do pedido do contribuinte e da possibilidade de este ingressar com ação judicial para que os órgãos do Poder Executivo fossem obrigados a apreciar a pretensão veiculada administrativamente.

Realizadas essas investigações, foi, então, direcionada a atenção ao entendimento doutrinário que enxergava no artigo 24 a veiculação de preempção, preclusão, decadência e, enfim, prescrição administrativa.

Nesse aspecto, houve o cotejo dos argumentos favoráveis e contrários a cada uma das teses, sendo certo que, após essa tarefa, foi verificado o entendimento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça, pelos Tribunais Regionais Federais e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Essas providências e o aprofundado estudo permitiram que houvesse uma visão global do assunto para que, então, fosse manifestada nossa opinião sobre as possíveis interpretações ao artigo 24 da Lei nº 11.457/07 e às consequências decorrentes da inobservância do prazo de 360 dias nele veiculado.

A conclusão a que chegamos foi a de que o artigo 24 não poderia ensejar prescrição, decadência, preclusão ou perempção administrativas, haja vista que esses efeitos não estão dispostos expressamente na norma e também não podem ser extraídos de uma interpretação sistemática do sistema.

Superada essa questão, registramos a interpretação que no nosso entender seria viável e razoável ao dispositivo.

Por assim ser, consignamos que o contribuinte poderia buscar o amparo do Poder Judiciário, para que este compelisse o órgão julgador do Poder Executivo a efetuar a apreciação da pretensão veiculada administrativamente, alternativa esta emanada pelo STJ quando do julgamento de apelo especial submetido à sistemática dos recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC).

Ademais, anotamos que a ultrapassagem do 360º dia administrativamente poderia também ensejar: a suspensão dos juros de mora; a responsabilização civil e administrativa do agente que deu causa à demora e, finalmente, o acionamento deste e do Estado pelos prejuízos decorrentes do atraso no julgamento.

Portanto, acreditamos que foi atingido o objetivo do presente trabalho, que era o de realizar detalhado exame do artigo 24 da Lei nº 11.457/07 e, assim, poder contribuir para a adequada aplicação dos seus preceitos na realidade jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AUSTIN, John. *The province of jurisprudence determined and the uses of the study of jurisprudence*. London: Weindenfeld and Nicolson, apud SGARBI, Adrian. Clássicos de Teoria do Direito. 2 ed. rev e amp. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOTTALO, Eduardo Domingos. Notas sobre a Aplicação do Princípio da Duração Razoável ao Processo Administrativo Tributário. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 12. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, amplitude, natureza e alcance das funções nele exercidas*. *Revista de Direito Tributário*, n. 71, p. 94-100, out. 1998.

BRANDÃO, Cláudio. O Controle das Omissões e do Silêncio da Administração Pública. In OSÓRIO, Fábio Medina (Coord.) *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

BREYNER, Frederico Menezes. *O Prazo de 360 Dias para Prolação de Decisões no Processo Administrativo Tributário Federal: Propostas Interpretativas do Art. 24 da Lei 11.457/2007*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 217, p. 07-16, out. 2013.

CARVALHO. Milton Paulo de. (Coord). *Teoria Geral do Processo Civil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2 ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Teoria dos Atos Administrativos*. São Paulo: RT, 1973.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O LANÇAMENTO: Apontamentos. *Revista de Direito Tributário*, n. 78, p. 285-313, set. 2000.

CONRADO, Paulo César. Controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, n. 71, p. 162-197, out. 1998.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. v. 3, Malheiros: São Paulo, 2001.

FEITOSA, Celso Alves. A Questão da “Prescrição Intercorrente” no Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94, p. 18-21, jul. 2007.

GALEANO, Leonardo de Faria. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas tributárias, Nova Série – 13*. São Paulo, RT, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXV.

GRECO, Marco Aurélio. *Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado: Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

JANCZESKI, Célio Armando. Da Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal e seus Reflexos na Prescrição Intercorrente e na Fluência dos Juros de Mora. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 171, p. 18-27, dez. 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução de: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

MACHADO. Hugo de Brito. Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 163, p. 57-63, abr. 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIETRO. Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, ago. 2001.

ROCHA. Sergio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 142, p. 74-86, jul. 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal Federal. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v.12. São Paulo: Dialética, 2008.

SILVA, José Afonso da. *Direito Constitucional Positivo*. 35 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atualizadores: Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 29 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O artigo 24 da Lei nº 11.457/07 como Causa Suspensiva da Fluência de Juros Moratórios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 161, p. 18-27, fev. 2009.

VEIGA, Lintney Nazareno da. Processo Administrativo Fiscal. *Revista de Direito Tributário* n. 73, p. 155-174, mai. 2009.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.