

A razoável duração do processo administrativo federal tributário: alcance e interpretação atual

The reasonable duration of the federal tax administrative process: scope and current interpretation

Tácio Lacerda Gama

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo nos cursos de Graduação, Mestrado e Doutorado desde 2009. Professor de Direito Tributário no curso de especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) desde 1999.

Advogado.

tacio@lacerdagama.com.br

Edson Rodrigues de Sousa Júnior

Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/SP). Master Business Administration em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP). Advogado.

edson.rodriguez@uol.com.br

Resumo: O objetivo da investigação consiste na influência da linguagem para a positivação do princípio da razoável duração do processo administrativo federal tributário na legislação e o efetivo alcance desse cânone para o contribuinte. O método de pesquisa aplicada é a qualitativa bibliográfica bem como o estudo da jurisprudência. O estudo promoverá compreender a construção do atual conceito do princípio da razoável duração do processo administrativo federal no direito tributário brasileiro, consequências do enunciado no direito positivo, a interpretação pelo julgador e o seu efetivo alcance ao contribuinte. Neste caminho, será considerado o Construtivismo Lógico-Semântico do Professor Paulo de Barros Carvalho.

Palavras-chave: Direito Tributário – Processo Tributário – Direitos Fundamentais.

Abstract: The goal of the research is the analysis of language to positivization the principle of reasonable duration of the federal tax administrative process in the legislation and the effective scope of this canon for the taxpayer. The applied research method is the bibliographical qualitative as well as the study of jurisprudence. The study will promote understanding the construction of the current concept of the principle of reasonable duration of the federal administrative process in Brazilian tax law, consequences of the statement in positive law and the interpretation by the judge. In this context, the Logical-Semantic Constructivism of Professor Paulo de Barros Carvalho, will be taken into account.

Keywords: Tax Law – Tax Process – Fundamental rights.

1. Introdução

O presente estudo tem o escopo de analisar a atuação da Autoridade Tributária Federal diante das necessidades sociais e pleitos dos contribuintes, devendo a decisão administrativa ser célere, eficiente, legalmente adequada e satisfatória ante o pedido legítimo realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

A relevância do tema não se dá apenas pela ofensa à Constituição Federal, Lei

Federal, Código de Processo Civil brasileiro, entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça e severos prejuízos causados aos contribuintes brasileiros, mas também pela influência do Constructivismo Lógico-Semântico do Professor Paulo de Barros Carvalho e sua metodologia analítica do percurso gerador de sentido na construção da norma jurídica em sentido estrito.

Inegável que a demora na conclusão do processo administrativo, aqui especificamente o federal tributário, contraria os valores constitucionais da moralidade, razoabilidade, proporcionalidade, eficiência e da segurança jurídica, subvertendo a certeza e estabilidade das relações jurídicas em território brasileiro, gerando descrença do contribuinte sobre o respeito da razoável duração do processo pela autoridade fiscal.

A dúvida que geralmente ocorre sob o ponto de vista principalmente dos observadores e até mesmo dos operadores do direito é a seguinte: O princípio da razoável duração do processo administrativo federal é um cânone realmente aplicado ao contribuinte em questões tributárias?

Desde já saliento que a crença de um indivíduo é formada a partir da dúvida e a dúvida é a chama da ciência e da evolução humana ou “a gênese do conhecimento científico [...], ao questionar certezas vigentes, submetendo-as ao crivo da dúvida, surge espaços para encontrar novas convicções que se mostrem consistentes, precisas e úteis”¹.

São essas dúvidas ou incertezas que serão aqui abordadas. Neste contexto, a relevância do tema não se dá apenas pelos esclarecimentos acerca do alcance ou efetiva incidência da razoável duração do processo administrativo federal tributário ao contribuinte brasileiro, mas também pelas teorias analítica e hermenêutica e o modelo aglutinante do Constructivismo Lógico-Semântico.

A escolha do processo administrativo tributário federal, como foco de análise, decorre da existência de norma expressa que fixa prazo para que sejam proferidas decisões administrativas, qual seja, o artigo 24 da Lei 11.457/2007, que assim dispõe a respeito do assunto: “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”. Essas são as considerações iniciais que serão tratadas neste artigo.

2. A importância da razoabilidade, legalidade e eficiência na construção do princípio da razoável duração do processo

O significado de razoabilidade no direito consiste na execução de um ato ou conduta praticada de forma ponderada pelo administrador público, sendo esse ato ou conduta tida como admissível para a maior parte da sociedade que vivemos. A razoabilidade no direito brasileiro ganha força na ordem jurídica constitucional quando dialoga com diversos valores constitucionais, como a harmonia entre os poderes, a legalidade, a proporcionalidade, a eficiência, a segurança jurídica e a presunção de constitucionalidade das leis, viabilizando ao cidadão comum o pleno exercício de seus direitos fundamentais junto ao Estado. O princípio da razoabilidade sob o aspecto da proporcionalidade é assim entabulado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

“O princípio da razoabilidade, sob a feição da proporcionalidade entre

¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 1.

meios e fins, está contido implicitamente no artigo 2º, parágrafo único, da Lei 9.784/99, que impõe a administração pública: adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (inciso VI); observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (inciso VIII); adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados (inciso IX).”²

Historicamente a Constituição Inglesa de 1215 é apontada como o nascedouro do princípio da razoabilidade, ao passo que Guerra Filho³ e Cretton⁴ afirmam que a razoabilidade como princípio ganhou força nos séculos XVII e XVIII com as teorias jusnaturalistas e do Estado de Direito. Atualmente, a doutrina analisa o princípio da razoabilidade sob o aspecto do sistema de freios e contrapesos previsto no artigo 2º da CF/88, ou seja, o Legislativo no processo de elaboração das normas, o Executivo na função de legitimado para a execução dos atos administrativos, e o Judiciário no julgamento da norma, quer seja em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, conforme faz menção Paulo de Barros Carvalho:

“O conceito de separação dos poderes designa princípio de organização política que, mediante a repartição de competências jurídicas, estrutura órgãos com funções específicas. No ordenamento brasileiro, o assunto encontra-se disciplinado expressamente no artigo 2º da Constituição da República, nos termos do qual são Poderes da União, independente e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. A independência e a harmonia entre os poderes do Estado indicam, como princípio, que cada um deles projeta uma esfera própria de atuação, cuja demarcação tem por fundamento de validade a própria norma constitucional. Sabemos, perfeitamente, quão difícil tem sido a articulação dessas entidades, justapostas como detentoras de faixas próprias de competência impositiva, na medida em que se entrecruzam os problemas de ordem jurídica, política e social. Tudo para respeitar o modelo federativo implantado pela Constituição de 1988, mas que, de resto, já vem atravessando a tradição histórica e jurídica do país há muito tempo.”⁵

É, portanto, a razoabilidade essencial ao sistema jurídico e à concretização da justiça, influenciando para o amadurecimento do princípio da razoável duração do processo no direito brasileiro. Aliás, a razoabilidade não se restringe apenas à mera análise para conferir se um ato, uma lei ou uma sentença foram editados, ou não, de forma coerente com as normas que os presidiram, mas também que as decisões fruto dessa análise sejam prolatadas em tempo razoável. O desafio que o jurista tem é a busca da concretização do

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 23. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. p. 80.

³ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Hermenêutica Constitucional, Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade*. In: BOUCAULT, Carlos Eduardo de Abreu et al. (Org.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. v. 1. p. 391-412.

⁴ CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 302-304.

princípio da razoabilidade, explicitando como operá-lo em harmonia com a proporcionalidade, legalidade, moralidade, eficiência, impessoalidade e prolação da decisão administrativa em prazo razoável de tempo.

No plano internacional, Roque Antonio Carrazza nos apresenta com concisão a importância da celeridade processual para o direito interno:

“[...] a garantia da celeridade processual já constava do artigo 6º da Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades, proclamada pelas Nações Unidas em 10.12.1948, bem como do artigo 7º, números 5 e 6, da Convenção Americana sobre os Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 1969, ambas assinadas e ratificadas pelo Brasil.”⁶

Atualmente, a interpretação em direito tributário do princípio da razoabilidade ganha relevo com a instituição de um sistema de precedentes no sistema jurídico brasileiro, ou seja, a jurisprudência valorativa. Esta moderna jurisprudência suportada na teoria dos valores relevou-se em um cenário pós-positivista ou pragmático de pluralismo metodológico onde a razoabilidade se torna mais útil e fértil em aplicação, afastando-se da jurisprudência de conceitos baseada no tripé liberalismo, formalismo e rigidez do positivismo de Hans Kelsen, bem como da jurisprudência dos interesses (raciocínio fingido) centrada na consideração econômica do fato gerador e na interpretação teleológica.

É mediante essa jurisprudência de valores ser possível realizar a ponderação entre a razoável duração do processo, eficiência, proporcionalidade, legalidade, justiça e segurança jurídica, denotando o interesse da sociedade moderna por mudança nos rumos da administração tributária brasileira, no aumento da eficiência do Estado Brasileiro, desburocratização, flexibilização de procedimentos fiscais engessados, redução de custos públicos, maior qualidade na gestão pública e celeridade em atos decisórios relevantes não só para a administração, mas para o contribuinte também.

Percebe-se aqui a assertiva de Vilém Flusser para quem “a língua é forma e propaga a realidade”⁷ ou ainda a linguagem como eterno instrumento para a busca do conhecimento, da realidade e da verdade, auxiliando de forma contundente na edificação do cânone razoável duração do processo no ordenamento jurídico brasileiro.

Fabiana Del Padre Tomé é enfática ao afirmar que o conhecimento exige previamente ou se opera mediante uma construção linguística, sendo que o conhecimento pleno em dado momento só é alcançado por meio de linguagem competente. “Somente por meio da linguagem é possível o conhecimento em seu sentido pleno, como algo objetivado [...], a proposição 5.6 do *Tractatus Logico Philosophicus* diz que os limites da minha linguagem denotam os limites do meu mundo”⁸.

Enfim, o Direito é linguagem e inexiste ciência, como é o caso do Direito, sem linguagem, todavia nem tudo é texto sobre esta concepção, mas será vertido em linguagem em dado momento, tanto com relação ao fato como para a interpretação da norma.

3. O viés comunicacional da razoável duração do processo administrativo fiscal federal no

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 390.

⁷ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Annablume, 2012.

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 3.

Decreto 70.235 de 1972

Desde 1972 o processo administrativo tributário federal encontra-se regulado pelo Decreto 70.235, ora denominado como Estatuto do Processo Administrativo Federal Tributário, afastando a incidência da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte em âmbito tributário.

Com o advento da norma jurídica que regula o processo administrativo federal tributário, solidificou-se, no direito tributário administrativo federal, um sistema de referência. Vilém Flusser, em sua já citada obra *Língua e Realidade*, justifica a importância da adoção de um sistema de referência da seguinte forma:

“Uma das ânsias fundamentais do espírito humano em sua tentativa de compreender, governar e modificar o mundo é descobrir uma ordem [...]. [...] o espírito em sua vontade de poder, recusa-se aceitá-lo. Procura, no fundo das aparências caóticas, uma estrutura graças à qual às aparências, caoticamente complicadas possam ser explicadas.”⁹

Para Flusser, a compreensão de um mundo caótico serve para criar um sistema organizado de referências, que passará a seguir regras na tentativa de o espírito humano compreender, governar e até mesmo modificar o mundo. Esse sistema de referências é criado inicialmente pelo esforço humano de catalogar o mundo, sendo em seguida necessário um segundo esforço de coordenar e hierarquizar esse mundo, transformando o indivíduo, esse universo caótico em cosmo ou mundo ordenado, avançando dessa forma o espírito humano da aparência para a realidade.

Na seara tributária, desde 1972, cabe aplicação à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo artigo 7º, § 2º¹⁰, mais se aproxima do tema razoável duração do processo. Antes mesmo desse diploma, a doutrina, como argumento de autoridade, elencava a celeridade como elemento fundamental na vida social dos administrados, conforme bem explica Kazuo Watanabe:

“Vários são os fatores que contribuem para que o fator celeridade tenha relevância no estudo das relações sociais, destacando-se o encurtamento das distâncias, em razão da evolução dos sistemas de comunicação e sofisticação dos meios de transporte, e os instrumentais tecnológicos que aceleram ou mesmo substituem o agir humano nos diferentes atos da vida cotidiana.”¹¹

Desponta-se o viés comunicacional do direito como regente das condutas intersubjetivas, no caso o Decreto Federal 70.235/72 e Ciência do Direito. Neste sentido, Fabiana Del Padre Tome cita em sua obra Celso Fernandes Campilongo, o qual nos esclarece a função comunicacional do direito.

⁹ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Annablume, 2012, pág. 37.

¹⁰ “§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

¹¹ WATANABE, Kazuo. *Da Cognição no Processo Civil*. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2000. p. 142.

“[...] na rede de comunicações da sociedade, o direito se especializa na produção de um tipo particular de comunicação que procura garantir expectativas de comportamentos assentadas em normas jurídicas. A concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sógnicas: suporte físico, significado e significação.”¹²

Podemos extrair dos ensinamentos ventilados supra que o Direito é sim um sistema comunicacional que visa estabilizar as relações humanas e promover a justiça por meio de atos de fala (suporte físico, enunciados e textos de direito positivo), passando para análise do seu significado de acordo com o repertório do ser cognoscente, para ao final chegar na significação do intérprete, sendo a relação triádica a implicação prática do sistema comunicacional do direito, como alude Paulo de Barros Carvalho¹³

Consoante o vetor comunicacional do direito informado por Ugo Voli¹⁴, toda norma em sentido amplo possui um remetente (parte que realiza ou introduz enunciados no ordenamento jurídico), destinatário (aquele que se pretende convencer mediante o uso da mensagem recebida – o julgador), mensagem (é o conteúdo material, prova ou a comprovação da ocorrência ou inoccurrence de determinado fato), canal (é a lei onde há o envio da mensagem), código (para o sistema jurídico brasileiro é em língua portuguesa), e contexto (ambiente em que se pretende interferir).

Por estas razões, a duração razoável do processo e a celeridade são importantes feixes comunicacionais componentes do conceito de efetividade processual, antes mesmo do advento do Decreto 70.245/72. Por outro lado, um processo administrativo com razoável período de duração é aquele que observa o devido processo legal e ao mesmo tempo seja efetivo, a fim de gerar a crença do contribuinte sobre o respeito da razoável duração do processo pela autoridade fiscal federal.

4. A Emenda Constitucional 45, de 2004, e a valoração da razoável duração do processo na Constituição Federal de 1988

Com o advento da Emenda Constitucional 45 de 2005, acresceu-se ao artigo 5º da CF/88 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”. Isto é, todo processo, inclusive os administrativos, deverão se encerrar em prazo razoável de tempo, em atenção aos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade administrativa.

¹² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. cit., p. 4.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 33-35.

¹⁴ VOLI, Ugo. *Manual de Semiótica*. Capítulo 2. São Paulo: Loyola, 2015.

Visível no texto constitucional, tanto no âmbito judicial, quanto no administrativo, o direito fundamental à razoável duração do processo, de modo a garantir a celeridade de sua tramitação e a eficiência da prestação jurisdicional, conforme reza hoje o inciso LXXVIII, do artigo 5º da CF/88. No mesmo sentido é a orientação contida no artigo 37¹⁵ da CF/88 que determina que a administração pública direta e indireta deve observar, entre outros, o princípio da eficiência administrativa, e o artigo 2º da Lei 9.784/99¹⁶, o qual regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal.

Ante este contexto histórico, não há dúvida que a norma constitucional introduzida no sistema jurídico atribui valor importante para a razoável duração do processo brasileiro, o que na teoria das relações é fazer escolhas mediante decisões do ser humano, como bem observa Fabiana Del Padre Tomé, seguidora do teoria analítica do Professor Paulo de Barros Carvalho, o Construtivismo Lógico-Semântico:

“Entre os objetos suscetíveis de conhecimento pelo homem está o direito, na qualidade de ente cultural, sujeito a elevado grau de valoração. [...] Nota-se que a norma jurídica é um objeto cultural, visto que proveniente da conduta humana. Constitui-se, pois, por elementos valorativos, o que possibilita falarmos de uma teoria axiológica do direito, direcionada ao estudo de valores que interferem em sua produção, interpretação e aplicação.”¹⁷

Com o surgimento da Emenda Constitucional 45, de 2004, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro bem acentua em sua obra a relevância do assunto para o ordenamento jurídico brasileiro:

“Agora, com a Emenda Constitucional 45, de 08.12.2004, que dispõe sobre a Reforma do Judiciário, acrescenta-se um inciso LXXVIII ao artigo 5º da Constituição, assegurando a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. Trata-se da razoabilidade no prazo de tramitação dos processos judiciais e administrativos. O intuito evidente é o de acelerar essa tramitação, o que somente será possível com a criação de instrumentos adequados [...]. A insistência da Administração Pública prolongar discussões, nas esferas administrativas e principalmente judicial – chegando às raias da imoralidade administrativa – será cerceada com este novo instrumento, o que certamente contribuirá para a sensível redução dos prazos de tramitação dos processos administrativos e judiciais.”¹⁸

Em suma, além do atendimento à legalidade, “o princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional [...], exigindo

¹⁵ “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.”

¹⁶ “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

¹⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. cit., p. 306-307.

¹⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 23. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. p. 80-81.

resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros”¹⁹, afinal, o interesse da sociedade moderna é por mudança real nos rumos da administração tributária brasileira, no aumento da eficiência do Estado Brasileiro, na desburocratização, flexibilização de procedimentos fiscais engessados, redução de custos públicos, maior qualidade na gestão pública e celeridade em atos decisórios relevantes não só para a administração pública, mas também para o contribuinte.

5. A Influência da filosofia da linguagem e do pragmatismo jurídico para a positivação do artigo 24 da Lei Federal 11457/2007

Apesar da Emenda Constitucional 45 ter acrescentado ao artigo 5º da CF/88 o inciso LXXVIII, a lentidão na análise dos processos administrativos federais pela autoridade tributária ensejou ao Congresso Nacional a aprovação do dispositivo *in verbis*:

“Artigo 24 da Lei 11.457 de 2007 - 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.”

Podemos inferir a valia da linguagem e da experiência para a enunciação do referido dispositivo legal no ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, a linguagem certamente estabeleceu a relação entre o direito, a língua e a realidade, pois “somente por meio da linguagem é possível o conhecimento, em seu sentido pleno, como algo objetivado”²⁰.

Aqui a semiótica auxilia quando afirma que

“[...] estudar o signo, em suma, quer dizer procurar um nível extremamente simples, quase abstrato do sentido. Seja na situação de comunicação, seja na de significação, é fácil encontrar esta célula fundamental: um objeto, de duas faces, ou antes, uma relação que liga um significante ao significado.”²¹

Ou seja, os signos são construções psíquicas, culturais, dependente de fatores ligados à aprendizagem, patrimônio e competências do ser humano, os quais são utilizados no processo de comunicação do ser cognoscente mediante o emprego de linguagem, os quais permitem interpretações da norma jurídica aptas a auxiliar na construção e inserção de novos enunciados jurídicos, como foi a hipótese do artigo 24 da Lei Federal 11.457/2007.

Dessa forma, o artigo 24 da Lei Federal 11.457/2007 tem origem não só no princípio constitucional da razoável duração do processo, mas em todos os demais cânones constitucionais e infraconstitucionais até então mencionados os quais transmitiram mensagens aos interpretantes, auxiliando esses na construção de sentido em forma de nova linguagem, denotando, desde já, a importância do dialogismo ou relação dialógica entre os textos do direito (linguagem técnica), os quais foram utilizados pelo Congresso Nacional na elaboração e aprovação da norma na ordem jurídica brasileira.

Além da linguagem, a positivação em legislação federal do dispositivo que assegura a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade na tramitação

¹⁹ LOPES MEIRELLES, Hely. *Direito Administrativo Brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 96.

²⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Teoria do fato jurídico e a importância das provas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2015. v. I. p. 4.

²¹ VOLI, Ugo. *Manual de Semiótica*. São Paulo: Loyola, 2015. cap. 2. p. 32.

também encontra amparo na metodologia de Charles Sanders Peirce²², onde toda investigação científica que busca a verdade efetiva é constituída por três etapas inferenciais, sendo a primeira a Abdução, a segunda a Dedução e a terceira a Indução.

Desponta então o método pragmático, ainda que o legislador brasileiro não tenha o ventilado na exposição de motivos, sendo ele importante para a positivação do princípio da razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação no ordenamento jurídico brasileiro, visto que um conceito legal não possui um significado em si mesmo. Isto é, o real sentido será determinado pelas condições de sua aplicação, o contexto em que a sociedade se encontra, experiência, conhecimento do interpretante, preconceitos humanos, de sorte a instigar um agir voltado à elaboração de uma crença, e daí a subsunção do fato jurídico ao enunciado adequado (contexto da justificação) e a aplicação ou incidência das consequências legais ao fato jurídico depurado (relação jurídica) pelas três etapas inferenciais (contexto da descoberta).

O já ventilado método inferencial de Charles Sanders Peirce²³, citado por Risto Hilpinen, demonstra como o pragmatismo lida com a prática e com a aplicação do Direito, sendo a prática a mola propulsora do direito, acreditando que categorias e generalizações não têm significado fora de nossas práticas e atividades, isto é, fora da experiência. Para reforçar esta ideia, Margarida Lacombe Camargo assim dispõe a respeito do assunto:

“[...] o direito é uma ciência que se ocupa da prática, e por isso dela não se pode dissociar. Assim, a norma jurídica criada para disciplinar situações concretas, só ganha sentido e, portanto, só pode ser compreendida, quando efetivamente aplicada pela autoridade competente, isto é, quando concretizada.”²⁴

Denota-se que o pragmatismo jurídico e a filosofia da linguagem lidam com a prática, mediante o uso do texto legal a partir de experiências que ocorreram no passado ou experiências que podem ser formuladas hipoteticamente pelo intérprete, cujo resultado é a norma (resultado da interpretação), viabilizando dessa forma a subsunção do fato ao resultado da interpretação (norma jurídica em sentido estrito), que nada mais é do que a aplicação do direito.

De tal arte, Paulo de Barros Carvalho²⁵ salienta que a inesgotabilidade e relatividade do conhecimento humano cabe ao interpretante por meio do exercício intelectual de alimentar e enriquecer a contínua e interativa exposição das ideias ao crivo da experiência. Essa tarefa, geralmente, compete ao aplicador ou ao julgador, sendo também possível ser executada pelo legislador, quando das discussões no parlamento, como foi o caso do artigo 24 da Lei 11.457 de 2007.

6. Da uniformização da interpretação da legislação federal para a teoria dos valores no Código de Processo Civil de 2015

²² HILPINEN, Risto. *On Practical Abduction*. In Theoria, 2007. v. 73. n. 3. p. 207-220.

²³ Idem.

²⁴ CAMARGO, Margarida Lacombe. “O Pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro”. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (Coord.). *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 209.

No âmbito da interpretação da legislação tributária federal, o Superior Tribunal de Justiça uniformizou a jurisprudência acerca da razoável duração do procedimento administrativo fiscal tributário, nos termos do julgamento do REsp 1.138.206, sob a sistemática dos recursos repetitivos, a saber:

“Tributário – Constitucional – Recurso Especial Representativo de Controvérsia – Art. 543-C, do CPC – Duração razoável do processo – Processo administrativo fiscal federal – Pedido administrativo de restituição – Prazo para decisão da administração pública – Aplicação da Lei 9.784/99 – Impossibilidade – Norma geral - Lei do Processo Administrativo Fiscal – Decreto 70.235/72 – Art. 24 da Lei 11.457/07 – Norma de natureza processual – Aplicação imediata – Violação do art. 535 do CPC não configurada.”²⁶

Desta feita, em 2010 o Tribunal da Cidadania trilhou o caminho esperado e asseverou como fundamental a razoável duração do processo administrativo federal tributário, buscando interpretar o artigo 24 da Lei 11.457/2007 como norma processual, de aplicação imediata, solucionando aparente controvérsia e fixando o prazo máximo de 360 dias para qualquer manifestação realizada pelo contribuinte, restando nítida a importância do valor razoabilidade no trâmite dos processos administrativos federais tributários e consequentemente a teoria dos valores na construção do sentido completo da norma jurídica defendida por Paulos de Barros Carvalho. Vejamos:

“[...] ato psicológico de valorar, segundo o qual, atribuímos a objetos considerados em toda a sua plenitude semântica, qualidades positivas ou negativas. E o que nos dá acesso ao reino dos valores é a intuição emocional, não a sensível nem a intelectual.”²⁷

“Não é exagero referir que o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático. Em outras palavras, ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico.”²⁸

Nessa seara, o Código de Processo Civil de 2015 reforça o entendimento que inexistente direito positivo sem valor, quando indica no artigo 3º a busca pela solução consensual de conflitos, estimula medidas processuais que permitem o encerramento de ações judiciais, como disposto nos artigos 165 ao 175 de CPC/2015, sendo o referido diploma explícito para a razoável duração do processo nos artigos 4º²⁹ e 6º³⁰ da Lei 13.105 de 16.03.2015.

Nota-se a influência dos valores na solidificação do princípio da razoável duração do processo

²⁶ REsp 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 - STJ – REsp 1.138.206 (2009/0084733-0) – 1ª Seção – Rel. Min. Luiz Fux – DJe 01.09.2010.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 182-183.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. cit., p. 180-181.

²⁹ “As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.”

³⁰ “Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.”

no ordenamento jurídico brasileiro, em específico na Lei 13.105/2015, posto que valorar a teoria das relações é fazer escolhas mediante decisões do ser humano.

7. A interpretação da autoridade tributária federal e as relações de subordinação e coordenação na análise de processos administrativos fiscais de interesse do contribuinte

Hodiernamente a hermenêutica jurídica visa determinar o sentido e o alcance das expressões do direito ou o entendimento dos enunciados positivados, almeja o estudo e a sistematização dos fluxos para obter o efetivo sentido das expressões contidas no ordenamento jurídico. Essa hermenêutica adota conclusões da filosofia jurídica e com o auxílio dela fixa novos processos de interpretação, refinando o alcance das expressões de direito, de modo que os conceitos se mantenham atualizados.

Apesar da evolução hermenêutica com suporte na filosofia da linguagem, a autoridade tributária federal brasileira, em determinadas situações, resiste em analisar os processos fiscais administrativos em prazo razoável de tempo, conforme se constata em diversos Acórdãos³¹ do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde o tribunal administrativo interpreta o artigo 24 da Lei 11.457/2007 como uma norma jurídica meramente programática, sem qualquer sanção em decorrência do seu descumprimento, o que contraria os valores constitucionais da moralidade, razoabilidade, proporcionalidade, eficiência e da segurança jurídica, afastando a certeza e estabilidade das relações jurídicas em território brasileiro, gerando descrença do contribuinte sobre o respeito da razoável duração do processo pela autoridade fiscal federal.

Nota-se a manutenção da conduta da autoridade tributária federal, quer seja da Receita Federal do Brasil como do Conselho de Recursos Fiscais em negar vigência ao artigo 24 da Lei 11.457, de 2007, ante a ausência de sanção aplicável, bem como a recusa da aplicação do arcabouço jurídico a respeito do assunto quando há nítido interesse do sujeito passivo da obrigação tributária na questão fiscal legitimamente requerida, sustentando que o contribuinte busca um atendimento preferencial em detrimento de diversos outros que se encontram a sua frente na ordem de análise, preterindo dessa forma os demais pedidos solicitados, em seu exclusivo benefício.

A interpretação fora da conformidade da ordem jurídica ou descontextualizada da Fazenda Federal sustenta que nos órgãos fiscais federais existem milhares de pedidos pendentes, sujeitos à análise ou para a conclusão de um Auditor Fiscal, protocolados anteriormente, envolvendo os mais variados e complexos assuntos, tais como pedido de compensação, revisão de débitos inscritos em dívida ativa, ressarcimento, restituição de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, entre outros. Isto é, a Receita Federal do Brasil constrói diversos argumentos para no mínimo arrefecer a incidência do princípio da razoável duração do processo administrativo em questões federais tributárias, ao passo que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais interpreta o artigo 24 da Lei 11.457/2007 como uma norma jurídica meramente programática, sem qualquer sanção em decorrência do seu descumprimento, o que contraria frontalmente o interesse da sociedade

³¹ Acórdão do CARF 2401-009.818, processo tributário federal 13963.720279/2011-76, publicado em 22.09.2021, onde o CARF trata o artigo 24 da Lei 11.457/2007 como norma jurídica meramente programática, sem qualquer sanção em decorrência do seu descumprimento. De igual forma, vide Acórdãos 3402-008.547 – 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária - Sessão de 21.06.2021; 3402-008.232 – 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária Sessão de 26.04.2021; 3402-008.245 – 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária - Sessão de 26.04.2021; 2201-007.962 – 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária Sessão de 01.12.2020; 3302-009.678 – 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária Sessão de 20.10.2020.

por uma decisão administrativa célere, eficiente, legalmente adequada e satisfatória ante o pedido legítimo realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Sabemos que interpretar é aplicar a norma com perfeição, e esta aplicação ou incidência exige a construção da norma jurídica completa descrita por Paulo de Barros Carvalho³² ($H \rightarrow C$), a qual impõe um processo intelectual próprio. Exige-se que o intérprete examine o percurso gerador de sentido das normas jurídicas, começando pelo denominado plano S1 (plano sintático, lógico ou da literalidade do enunciado, é o plano da expressão ou suporte físico textual, signo com signo na relação triádica), seguindo após para o S2 (plano semântico: é o plano do conteúdo ou análise dos signos sem averiguar a estrutura deôntica antecedente e consequente, signo com objeto na relação triádica), evoluindo para o S3 (plano pragmático: é a aglutinação do plano sintático com o semântico por meio da contextualização, formando assim mensagens deônticas, sendo ato efetivo de construção a norma pelo intérprete, signo com o intérprete na relação triádica), e, por fim, chega-se ao plano S4 (É a organização sintática, semântica e pragmática, bem como as relações de coordenação e subordinação dos enunciados prescritivos, eixos de subordinação e coordenação e pertinência, denotando a intertextualidade dos enunciados jurídicos) necessário para a construção válida, completa e adequada da norma jurídica em sentido estrito.

Ainda de acordo com os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, observe a demonstração da norma jurídica completa em linguagem lógica ou formalizada:

“Em linguagem formalizada, dirigindo a atenção para a norma jurídica completa, no seu mínimo deôntico, chegaremos a duas implicações: a da norma primária e a da norma secundária, unidas pelo conectivo disjuntor – includente [...]. A título de exemplo, utilizando o sistema notacional inglês, de Bertrand Russel, podemos representá-la assim: $D [(f \rightarrow r) \vee (-r \rightarrow s)]$, o que possibilita perceber a drástica redução que se promove nos textos de direito positivo, [...] o functor interproposicional representado na fórmula pelo ‘D’. Em termos de metalinguagem, diríamos dever ser que se ocorrer o fato f , então se instaure a relação r , ou se não for cumprida a conduta estabelecida na relação r , seja aplicada a sanção s .”³³

Em síntese, inexistente norma em sentido estrito sem a correta interpretação pela autoridade tributária federal para o Constructivismo Lógico-Semântico, como assevera Robson Maia Lins:

“[...] a interpretação não é o produto e sim o processo que se inicia no S1 e vai até o S3. Somente no domínio das significações normativas é que as normas jurídicas aparecem como unidades mínimas e irredutíveis do deôntico completo, estruturadas sempre a partir de juízos condicionais, em que suas variáveis são ligadas pelo dever-ser ou pelo princípio da implicação. Para finalizar, tem-se o plano de organização do sistema – o S4, ou seja, no S3 tem-se as regras jurídicas e neste sistema hierarquiza-se as normas jurídicas dentro do sistema.”³⁴

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 108-129.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. cit., p. 84-85.

³⁴ MAIA LINS, Robson. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.).

Indubitável que a autoridade tributária federal não interpreta o direito positivo de forma adequada, quer seja sob o aspecto histórico ou sistemático para proferir obrigatoriamente uma decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, restando claro o desrespeito ao modal deôntico obrigatório da norma jurídica.

No plano das significações normativas sistematicamente organizadas (plano S4), cabe a autoridade administrativa federal tributária estabelecer os vínculos de subordinação e coordenação entre as normas construídas pelo intérprete, a fim de estabelecer as relações horizontais e as gradações hierárquicas das significações gradativas do plano S3.

Na situação em exame neste trabalho, ou seja, a razoável duração do processo administrativo federal tributário, não há como construir relação horizontal de interpretação sem levar em consideração a coercitividade do estabelecido no artigo 24 da Lei 11.457/2007. De igual forma, nas relações normativas de superior hierarquia não há como construir um argumento capaz que afaste o artigo 5º da CF/88, inciso LXXVIII, que orienta que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Daí a pergunta que se pretende responder. O princípio da razoável duração do processo administrativo federal é um cânone realmente aplicado a todo contribuinte em questões tributárias federais? A meu ver, sinceramente não, pois é comum assistirmos contribuintes aguardando por diversos anos a análise de pedidos administrativos de restituição, compensações, solicitações de regimes especiais, entre diversos outros de enorme interesse dos contribuintes brasileiros, o que demonstra para a sociedade o não atendimento da premissa fundamental. Em suma, constata-se um descompasso da prática jurídica tributária federal com os mandamentos supremos do ordenamento jurídico, aliado ao fato de o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais interpretar de forma fiscalista o artigo 24 da Lei 11.457/2007 como uma norma jurídica meramente programática, sem qualquer sanção em decorrência do seu descumprimento, o que reforma o descaso com os valores tutelados no ordenamento jurídico.

Essa prática ilegal e inconstitucional ainda adotada pela autoridade tributária federal precisa ser energeticamente combatida principalmente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, posto que a demora na análise de questões de interesse do contribuinte representa, no final das contas, uma penalização para o próprio Estado. Afinal, quando o sujeito passivo da obrigação tributária não tem analisado um pedido relevante de restituição ou um regime especial, a atividade empresarial dependente desses recursos fica engessada, paralisada, o que acaba impedindo a geração de novas receitas e consequentemente afeta o recolhimento de tributos não só da União Federal, mas para todos os entes políticos como os Estados, Municípios e o Distrito Federal.

O esvaziamento do artigo 24 da Lei 11.457, de 2007, representa mais uma barreira criada pelas autoridades tributárias federais, diga-se Receita Federal do Brasil e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apta a dificultar a manutenção saudável da atividade empresarial, visto que o contribuinte deverá ter um capital disponível ou buscar novas fontes de recursos com custo elevado para manutenção da sua operação e função social da empresa. Assim, podemos afirmar ser inaceitável e prejudicial a referida interpretação na atualidade, representando uma não conformidade da prática adotada pelo fisco com o ordenamento jurídico.

Deixo aqui consignado que a interpretação fiscalista do artigo 24 da Lei 11.457/2007 dada reiteradamente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como uma norma jurídica meramente programática, sem qualquer sanção em decorrência do seu descumprimento, revela nítido um raciocínio fingido e desobediência da autoridade tributária com relação a obrigação de proferir uma decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, além de um desrespeito ao contribuinte, é também um desrespeito ao próprio Estado que deixa de permitir o desenvolvimento da atividade empresarial, contrariando essa postura estatal os valores constitucionais da moralidade, eficiência e da segurança jurídica, subvertendo a certeza e estabilidade das relações jurídicas em território brasileiro, gerando descrença do contribuinte sobre o respeito da razoável duração do processo pela autoridade federal tributária.

Diante dessa resistência infundada da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo com relação ao cumprimento da obrigação de proferir uma decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, cabe ao sujeito passivo da obrigação tributária explorar as diversas ferramentas da teoria aglutinante denominada Constructivismo Lógico-Semântico e com isso persistir na esfera administrativa federal para estabelecer uma nova interpretação do artigo 24 da Lei 11.457/2007, impondo sérias sanções àqueles órgãos federais que insistem em descumprir os valores dificilmente conquistados na construção do referido dispositivo legal, sob pena da norma restar ineficaz em âmbito administrativo, prevalecendo uma jurisprudência de interesses fiscais e econômicos do Estado ao invés da jurisprudência de valores, posto que a prática é a mola propulsora do direito.

8. Os jogos de linguagem da autoridade tributária federal e o papel do poder judiciário

Claro ficou que a autoridade administrativa federal ainda descumpra a previsão contida no artigo 24 da Lei 11.457/07, e desta forma alguns casos deságuam no asoberbado Poder Judiciário. Nessas situações, onde a discussão não é albergada pela administração pública, a Receita Federal do Brasil costuma defender-se com a alegação da impossibilidade de o fisco analisar e decidir acerca do requerido pelo sujeito passivo da obrigação tributária em 360 dias.

Argumenta o fisco federal que na verdade o contribuinte busca na judicialização uma análise preferencial do seu caso em detrimento da grande maioria dos pedidos que estão na sua frente na ordem de análise, preterindo-se os demais pedidos em seu exclusivo benefício, uma vez que nos órgãos fiscais federais existem milhares de pedidos pendentes de análise ou conclusão, protocolizados anteriormente, envolvendo os mais variados assuntos, tais como: pedidos de revisão de débitos inscritos em dívida ativa, ressarcimentos, restituições, compensações de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, entre outros. Isto é, a autoridade constrói fatos dissociados da realidade para justificar sua desobediência ao ordenamento jurídico, o que demonstra sua deficiência para sustentar uma teoria que visa descumprir o artigo 24 da Lei 11.457/07, expondo um raciocínio fingido do fisco federal e os jogos de linguagem adotados no contencioso tributário.

E os argumentos para desobedecer o artigo 24 da Lei 11.457/07 evoluem, uma vez que o fisco federal aduz que, na impossibilidade de implantar a situação ideal, adota esforços para, dentro das reais condições e com notória carência de recursos humanos e materiais, efetuar uma análise dos pedidos administrativos no menor prazo possível, o que nem sempre

se coaduna com a expectativa do contribuinte e que, dada a escassez de recursos e da infinidade de demandas, é necessário que esses recursos públicos sejam administrados com o máximo respeito possível aos direitos de todos e não só daqueles que acionam o judiciário em busca desse direito. Para tanto, a Receita Federal do Brasil invoca obediência ao princípio da impessoalidade, entre aqueles que regem a Administração Pública, pois não há como se eleger a pretensão de A ou B como sendo merecedora de preferência na ordem de apreciação. Isto é, a situação, no entender da Autoridade Tributária Federal, se torna ainda mais complexa na medida em que já existem diversos processos sendo analisados prioritariamente, ainda que por imposição legal, como nos casos envolvendo contribuintes idosos ou acometidos de doenças graves.

Enfim, na prática o fisco busca esvaziar o direito do contribuinte à razoável duração do processo, argumentando respeito aos princípios que regem a atividade administrativa, particularmente o da indisponibilidade do interesse público, o da impessoalidade e o da isonomia, sendo capaz de sustentar a impossibilidade de fixação de um prazo razoável para o exame de pleitos legítimos dos contribuintes, pelo simples motivo da existência de pleitos mais antigos pendentes de análise, demonstrando a nitidez de um raciocínio fingido por intermédio dos jogos de linguagem.

Presenciamos assim uma aplicação simplista e falível do direito, que realmente não faz juízo de valoração social, político, econômico, bem como não leva em consideração os preconceitos humanos, o contexto em que se encontra o contribuinte requerente, a fim de instigar um agir da autoridade tributária federal voltado para a elaboração de uma crença e aplicação correta da norma jurídica em sentido estrito, de modo consciente e tecnicamente correta aos interesses da sociedade moderna.

O simples fato de o contribuinte ser obrigado a ingressar com medida judicial no bojo de ações ordinárias ou específicas para pleitear o direito previsto no artigo 24 da Lei 11.457/07 já comprova a ofensa da autoridade tributária federal aos valores constitucionais da moralidade, razoabilidade, proporcionalidade, legalidade, eficiência e da segurança jurídica, uma vez que a decisão administrativa deve ser célere, eficiente, legalmente adequada e satisfatória ante o pedido legítimo realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Aliás, também não é novidade a persistência de liminares ou sentenças que desafiam não acolher o direito contido no artigo 24 da Lei 11.457/07, sob o pretexto de que a prática de atos administrativos deve ser de acordo com a ordem cronológica dos processos que tramitam na repartição pública e não no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, visto que os atrasos decorrem do número insuficiente de servidores, do expressivo aumento dos pedidos de compensação, bem como da complexidade para análise destes pedidos submetidos à análise da autoridade fiscal federal, embora haja enorme interesse da sociedade moderna por mudança nos rumos da administração tributária brasileira, no aumento da eficiência do Estado Brasileiro, na desburocratização, flexibilização de procedimentos fiscais engessados, redução de custos públicos, maior qualidade na gestão pública e celeridade em atos decisórios relevantes não só para a Administração Pública, mas também para o Contribuinte.

O viés positivo é que, na maioria dos casos levados ao conhecimento do judiciário, os Tribunais Regionais Federais têm aplicado o entendimento pacificado de que a decisão administrativa deve ser proferida no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias³⁵, conforme orientação do Egrégio Superior Tribunal de Justiça firmada no julgamento

³⁵ REsp 1.856.711/CE, decisão do Ministro Relator Benedito Gonçalves, *Dje* de 25.05.2020. O STJ no julgamento

do REsp 1.138.206, sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Aliás, há decisões recentes do Superior Tribunal de Justiça que imputam mora ao Fisco, quando a autoridade tributária federal retém indevidamente o direito patrimonial do sujeito passivo, deixando transcorrer o prazo máximo de 360 dias para análise de pedidos escorreitos de compensação ou restituição do contribuinte³⁶, hipótese que o STJ faz incidir como sanção a taxa Selic da data em que a decisão deveria ter sido analisada, como forma de punir a Fazenda Pública e reparar o sujeito passivo pela demora no atendimento de pedidos do seu interesse econômico.

Em síntese, a resistência infundada da Receita Federal do Brasil, Conselho Administrativo e raras decisões judiciais com relação ao cumprimento da obrigação de proferir uma decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, requer uma postura combativa e enérgica do sujeito passivo da obrigação tributária em persistir no contencioso administrativo e judicial para estabelecer uma nova interpretação do artigo 24 da Lei 11.457/2007, impondo sérias sanções àqueles órgãos federais que insistem em descumprir os valores dificilmente conquistados na construção do referido dispositivo legal. Para isso o operador do direito poderá utilizar como suporte e fundamentação as ferramentas do Construtivismo Lógico-Semântico do Professor Paulo de Barros Carvalho.

No combate a essa imoralidade, propomos que a prática seja uma mola propulsora do direito apta a construir uma efetiva jurisprudência de valores que respeite o artigo 24 da Lei 11.457/2007, tornando possível concretizar a ponderação entre a razoável duração do processo, eficiência, proporcionalidade, legalidade, justiça e segurança jurídica, denotando o interesse da sociedade moderna por real mudança nos rumos da administração tributária brasileira, no aumento da eficiência do Estado Brasileiro, desburocratização, flexibilização de procedimentos fiscais engessados, redução de custos públicos, maior qualidade na gestão pública e celeridade em atos decisórios relevantes não só para a administração, mas para o contribuinte também.

9. Síntese conclusiva

O Brasil busca respirar por efetivas mudanças e o princípio da razoável duração do processo administrativo tributário constitui um instrumento de controle de ato estatal abusivo que concretiza a supremacia do interesse primário (da coletividade), verdadeiro interesse público, sobre o interesse secundário (Estado), o qual foi positivado no artigo 24 da Lei 11.457/2007 para fins tributários.

A edificação e entrada em vigor do artigo 24 da Lei 11.457, de 2007, foi possível

do REsp 1.138.206, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento de que a conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade, razão pela qual, por força do previsto no art. 24 da Lei 11.457/07, é obrigatório, no âmbito do processo administrativo fiscal, que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

³⁶ REsp 1.928.367/RS (2021/0079577-1), *DJe* 30.04.2021. O artigo 24 da Lei 11.457/2007 – Nos termos da Súmula 411 do STJ, transcorrido o prazo máximo para que seja proferida a decisão acerca do pedido de ressarcimento, reputa-se o Fisco em mora, pois estará retendo indevidamente os valores que devia alcançar ao contribuinte, devendo a partir de então incidir a taxa SELIC, mesmo índice utilização para reparar o retardamento do contribuinte no atendimento da obrigação tributária. No mesmo sentido é o REsp 1.940.107, de Relatoria da Ministra Regina Helena Costa, *DJe* de 03.08.2021, REsp 1.573.133/PR, de Relatoria da Ministra Regina Helena Costa, *DJe* de 28.05.2021, REsp 1.928.367 no *DJe* em 30.04.2021; REsp 1.920.789 no *DJe* em 14.04.2021; REsp 1.555.369-SC no *DJe* em 17.09.2019.

em razão da comunidade científica ter constatado a atuação deficiente e lenta da autoridade tributária federal em processos administrativos fiscais, o que exigiu a construção de uma norma jurídica específica com prazo determinado para tratar o assunto em âmbito tributário federal, a qual deve ser realmente aplicada pelo fisco federal.

Constata-se a adoção do Construtivismo Lógico-Semântico pelo legislador, ainda que intuitivamente, o que permitiu a positivação do princípio da razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação na Lei 11.457/2007, visto que um conceito legal, ainda que previsto constitucionalmente, não detinha a coercitividade exigível pelo Judiciário, posto que o real sentido da norma foi determinado pelas condições de sua aplicação, de sorte a instigar um agir voltado à elaboração de uma crença, viabilizando a positivação do dispositivo.

Apesar de toda evolução hermenêutica com suporte na filosofia da linguagem e pragmática, ainda persistem interpretações fiscalistas³⁷ pela autoridade tributária federal sobre o prazo razoável para análise dos processos fiscais administrativos, contrariando os valores constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, eficiência e da segurança jurídica, afastando a certeza e estabilidade das relações jurídicas em território brasileiro, gerando descrença do contribuinte sobre o efetivo respeito da razoável duração do processo pela autoridade fiscal federal.

Para tanto o contribuinte deverá adotar a prática na esfera administrativa como uma mola propulsora do direito e construtiva de uma efetiva jurisprudência de valores que respeite o artigo 24 da Lei 11.457/2007, tornando possível concretizar a ponderação entre a razoável duração do processo, eficiência, proporcionalidade, legalidade, justiça e segurança jurídica, evitando assim a interminável litigiosidade judicial. Caso contrário, restará ao moroso Poder Judiciário o encargo e desafio de efetivar a garantia da razoável duração do processo na vida do cidadão e das empresas, atuando como mero chancelador e executor da norma jurídica completa, aplicando uma sanção a cada caso em concreto, quando haja violação do artigo 24 da Lei 11.457/2007.

10. Referências bibliográficas

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CAMARGO, Margarida Lacombe. "O Pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro". In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (Coord.). *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

³⁷ Interpretação fiscalista que se refere o texto, é aquela dada ao artigo 24 da Lei 11.457/2007 de forma reiterada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como uma norma jurídica meramente programática, sem qualquer sanção em decorrência do seu descumprimento, isto é, dissociada da valoração adequada e com nítido raciocínio fingido.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 23. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Annablume, 2012.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020.

HILPINEN, Risto. On Practical Abduction. *In Theoria*, v. 73, n. 3, 2007.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Hermenêutica Constitucional, Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade. In: BOUCAULT, Carlos Eduardo de Abreu et al. (Org.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

HESSEN, Johannes. *Filosofia dos Valores*. “Introdução” e “Parte I – Ontologia dos Valores. Coimbra: Almedina, 2001.

LOPES MEIRELLES, Hely. *Direito Administrativo Brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MAIA LINS, Robson. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. I.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

VOLI, Ugo. *Manual de Semiótica*. Capítulo 2. São Paulo: Loyola, 2015.

WATANABE, Kazuo. *Da Cognição no Processo Civil*. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2000.