

Princípio da Eficiência, Nulidade e o Processo Administrativo Federal

Fábio Soares de Melo¹

I. Considerações Iniciais.

O estudo que ora se apresenta tem por finalidade precípua abordar os aspectos relevantes atinentes ao processo administrativo tributário no âmbito federal. Tal processo, deve necessariamente pautar-se pelos princípios de natureza constitucional (legalidade, contraditório, ampla defesa, devido processo legal, duplo grau de jurisdição e segurança jurídica), pelos princípios gerais de natureza administrativa (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, interesse público, proporcionalidade e razoabilidade), e pelos princípios de natureza processual administrativa (motivação, verdade material, valoração das provas, celeridade e gratuidade).

Ressaltamos que revela-se extremamente corriqueira a identificação de vícios que maculam o processo administrativo tributário, comprometendo, por via de

¹ Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor dos Cursos de Especialização do IBET. Advogado em São Paulo.

consequência jurídica, tanto a tramitação processual quanto os requisitos de liquidez e de certeza imprescindíveis à constituição do crédito tributário.

Desta forma, considerando o tema proposto, discorreremos, sinteticamente, acerca do conceito, alcance e aplicabilidade do princípio da eficiência no âmbito do processo administrativo tributário federal, de maneira a identificar, possíveis vícios decorrentes de sua inobservância, maculando-o de nulidade ou anulabilidade.

II. Processo Administrativo Tributário.

II.1. Dignidade Constitucional e Previsão Infraconstitucional.

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

Dessa forma, o legislador constituinte confere o indubitável direito e garantia fundamental ao contribuinte de percorrer a esfera administrativa tributária, de maneira a garantir o exercício de sua ampla defesa, por intermédio do devido processo legal, sem que haja quaisquer óbices, de forma irrestrita e incondicional.

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

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

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

A esse respeito, o artigo 146, inciso III, alínea ‘b’, do Texto Constitucional de 1988² estabelece que a lei complementar deve estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária, crédito tributário e seu respectivo lançamento.

E a garantia do processo administrativo tributário, no âmbito da legislação complementar, encontra-se em diversos dispositivos contidos no Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionado pela ordem constitucional com *status* de lei complementar, especialmente nos artigos 145, 151, inciso III e 201.³

² “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.”

³ “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. (...) Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo; (...). Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. (...)”.

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

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

II.2. Imprescindibilidade, Relevância e Necessidade.

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

No entanto, carece de qualquer valor lógico ou jurídico “(...) *persistir na cobrança de crédito tributário errônea ou indevidamente constituído sob alegações de cunho meramente formais ou operacionais. (...) Essa conclusão tem o intuito de evitar e prevenir a cobrança e a execução judicial indevida de valor total ou maior do que o*

*devido ou quando provado que não ocorreu infração à lei tributária. Tal entendimento busca preservar o respeito à legalidade, à verdade material, ao direito de petição e à segurança jurídica que devem nortear a constituição, o lançamento, o julgamento, a cobrança e a execução do crédito tributário*⁴.

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

A mais balizada e respeitável doutrina acerca do processo administrativo tributário (Alberto Xavier⁵, Eduardo Domingos Bottallo⁶, José Antonio Minatel⁷, José Eduardo Soares de Melo⁸, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁹, Ricardo Mariz de Oliveira¹⁰ e Wagner Balera¹¹, dentre outros), permite apontar os principais argumentos fáticos e jurídicos que, indubitavelmente, ratificam a importância do processo administrativo tributário no âmbito do Poder Executivo, a saber:

- controle de legalidade do lançamento tributário;

⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. *A Revisão do Lançamento Tributário (o Controle do Ato de lançamento como Fator de Segurança Jurídica)*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 6º vol. São Paulo: Editora Dialética, 2002, p. 115/139.

⁵ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

⁷ MINATEL, José Antonio. *Dupla Instância, Formação Paritária e Avocatória no Processo Administrativo Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). *Processo Administrativo Fiscal*. 4º vol. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo (Federal, Estadual e Municipal)*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *O Processo Fiscal Federal na Visão da Defesa*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 4º vol. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

¹¹ BALERA, Wagner. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora RT, 1999.

- suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por meio das reclamações apresentadas e os recursos interpostos pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN);
- verificação dos requisitos de liquidez e de certeza inerentes ao crédito tributário, nos termos dos artigos 201 a 204, do Código Tributário Nacional (CTN)¹² e da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal);
- observância à prerrogativa da autotutela dos atos administrativos, em conformidade com as Súmulas n. 346 e n. 473, editadas pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF)¹³;
- respeito aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal, da legalidade, da eficiência, do interesse público, do direito de petição, da razoabilidade e da duplicidade de instância;
- irrestrita e incondicional obediência ao princípio da segurança jurídica, zelando e garantindo a aplicação e efetividade dos demais princípios que

¹² “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III – a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição em lei em que seja fundado; IV – a data em que foi inscrita; V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

¹³ Súmula STF n. 346: “A Administração Pública poderá declarar a nulidade dos seus próprios atos”. Súmula STF n. 473: “A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

regulam o Direito, de forma a limitar a atuação da Administração Pública, por meio da subordinação à sua efetiva observância;

- a especialização (conhecimento técnico e jurídico) dos julgadores tributários na esfera administrativa confere maior possibilidade de que os contribuintes alcancem a tão almejada “justiça fiscal”. Em outras palavras, em decorrência da “expertise” e do alto grau de conhecimento acerca da matéria fiscal e processual, em tese, é coerente que a apreciação e o julgamento da lide administrativa ocorram “com maior precisão”, “com maior rigor de detalhes técnicos e jurídicos”, caso comparados ao julgamento promovido no âmbito judicial. E tal alegação explica-se pela simples circunstância de que os julgadores administrativos costumam atuar, em sua maioria absoluta, nos campos da contabilidade, da fiscalização, da auditoria, da tributação, etc.;
- exercício da busca pela verdade material, por intermédio do exame pormenorizado e da valoração das provas carreadas aos autos pelas partes (tanto pelas autoridades fazendárias quanto pelos contribuintes), ao passo que, no âmbito do processo judicial, em circunstâncias específicas, as provas sequer são objeto de análise;
- intuito de evitar que a Administração Pública arque com eventual ônus de sucumbência no âmbito do processo judicial tributário; e
- propósito de facultar a possibilidade de que o contribuinte, no decorrer do processo administrativo tributário, opte pela adesão de eventual parcelamento especial, anistia, remissão, dentre outras espécies normativas que viabilizem a extinção da exigência fazendária em conformidade com sua possibilidade econômica.

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

III. Princípios Aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário.

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

Nas lições de Norberto Bobbio¹⁴, é imprescindível que “(...) *para que se possa falar de uma ordem, é necessário que os entes que a constituam não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de ocorrência entre si. Quando nos perguntamos se um ordenamento jurídico constitui um sistema, nos perguntamos se as normas que o compõem estão num relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível esta relação*”.

Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁵ define “princípio” como mandamento nuclear, disposição fundamental que se irradia sobre as normas de forma a compor-lhes o espírito, como critério para sua compreensão e inteligência, por definir a lógica e a racionalidade do ordenamento, conferindo tônica e sentido harmônico. Desta forma, assevera que “violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma”, na medida em que a inobservância ao princípio resulta em ofensa ao sistema normativo de forma geral, compreendendo gravíssima forma de

¹⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico (Teoria dell' Ordinamento Giuridico)*. 10ª ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 19.

¹⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 53.

ilegalidade ou inconstitucionalidade, pois configura “insurgência contra todo o sistema de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a ser arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra”.

Ao discorrer acerca do valor da noção de princípio, Geraldo Ataliba¹⁶ pontuou que o ordenamento jurídico apresenta verdadeira harmonia interna, estabelecida por uma hierarquia na qual “algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios (“linhas mestras”, “grandes nortes”, “diretrizes magnas do sistema”, “alicerces”, “pedras de toque” ou “chaves de abóbada” do sistema normativo) que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes”, sendo que, no plano constitucional, identifica-se uma ordem de que as regras apresentem interpretação e eficácia condicionada pelos princípios, assegurando coerência interna ao sistema.

Paulo de Barros Carvalho¹⁷, ao abordar as questões inerentes aos princípios constitucionais tributários, pontifica que:

“Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito exposto, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985, p. 5/19.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 158/187.

e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e sobre-princípios.”

Roque Antonio Carrazza¹⁸, nesse sentido, assevera que “*princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam*”, concluindo que a desobediência aos princípios constitucionais apresentam maior amplitude, pois “acarreta consequências muito mais danosas ao *sistema jurídico* que o descumprimento de uma simples *regra*, ainda que constitucional”, ma medida em que “orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas”.

No intuito de demonstrar que a doutrina do Direito Tributário, considerada avançada em virtude de seu refinamento teórico, requer a incorporação dos avanços da Teoria Geral do Direito, Humberto Àvila¹⁹ discorre acerca da diferenciação entre “princípios” e “regras”, demonstrando, sinteticamente, que aludida distinção incorreria em dois problemas fundamentais, a saber:

“Os resultados dessas inconsistências são graves. Eles não dizem apenas respeito à ausência de rigor na linguagem ou à falta de compatibilidade lógica entre os enunciados doutrinários. As consequências alcançam a própria eficácia das normas: a definição dos princípios como normas de elevado grau de abstração e generalidade permite maior maleabilidade na determinação do seu sentido, abrindo maior margem de

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 38/56.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 125. São Paulo: Editora Dialética, 2006, p. 33/49.

apreciação subjetiva na sua aplicação; e a definição dos princípios como normas de otimização aplicadas mediante ponderação implica maior flexibilidade no confronto com razões contrárias. Sendo assim, a opção por uma ou outra dessas definições deixa de ser uma questão meramente teórica para assumir uma feição prática da mais alta relevância.”

Adicionalmente, em distinta oportunidade, Humberto Ávila²⁰ conclui que:

“4.1 A dissociação entre as espécies normativas, sobre ser havida como hipótese de trabalho para o processo aplicativo, pode ser laborada em razão do seu significado frontal. Nesse sentido, o significado preliminar dos dispositivos pode experimentar uma dimensão imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado).

4.2 As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

4.3 Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 180/191.

(...)

4.7 Os postulados normativos são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios.”

Em que pese o respeitável entendimento doutrinário acima transcrito, entendemos que os princípios compreendem mandamentos de obrigatória observância, fundamentos basilares a serem seguidos de forma irrestrita, comandos imperativos a serem respeitados por todo e qualquer intérprete, e premissas fundamentais que não admitem quaisquer fracionamentos ou mitigações. Em outras palavras, os princípios abrangem proposições relevantes que têm o intuito de servir de base a determinada ordem de conhecimento sobre a qual se fundamenta a inteligência das normas jurídicas; e verdadeiros vetores que devem ser seguidos tanto pelo legislador quanto pelo aplicador das normas jurídicas, matrizes e pilares essenciais ao ordenamento jurídico e ao sistema processual.

Dessa forma, parece-nos evidente que a violação de determinado princípio apresenta-se com maior gravidade à transgressão de uma norma, resultando em graves conseqüências ao sistema jurídico.

Portanto, é evidente que o sistema processual revela-se por princípios que conferem relação de segurança e de equilíbrio às partes litigantes, de forma que seja garantida a proteção de seus respectivos direitos. E, conforme preliminarmente apontado, são inúmeros os princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário (de natureza constitucional, gerais de natureza administrativa e específicos de natureza processual administrativa).

Para fins do presente estudo, considerando a temática sugerida, passaremos a discorrer acerca do conceito, alcance e aplicabilidade do princípio da eficiência no

âmbito do processo administrativo tributário federal, de maneira a identificar, possíveis vícios (nulidades e/ou anulabilidades) decorrentes de sua inobservância.

IV. Princípio da Eficiência e Nulidades. Apontamentos.

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

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte:

(...).”

(destacamos)

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

Especificamente no âmbito federal, a Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo na esfera da Administração Pública, determina

em seu artigo 2º que, dentre outros, devem ser observados os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e **eficiência**.

Neste contexto, o princípio da eficiência tem por finalidade principal a obrigatoriedade de que a atuação da Administração Pública obtenha resultados de forma satisfatória e eficiente. Assim, o princípio em comento obriga, sinteticamente, que a atividade desenvolvida pela Administração Pública deva ser exercida com “*presteza, perfeição e rendimento funcional*”²¹.

Regina Helena Costa²², esclarece que a idéia apropriada de eficiência no âmbito administrativo compreende o “*dever de eficiência*”, que “*constitui exigência do princípio da finalidade pública ou da supremacia do interesse público sobre o particular, segundo o qual a atuação da Administração Pública somente está legitimada a perseguir resultados de interesse coletivo*”.

Resta claro, portanto, que aludido princípio - introduzido no Texto Constitucional de 1988 por meio da Emenda Constitucional n. 19/98 – ratifica e impõe a qualidade e a celeridade dos atos emanados pela Administração Pública, permitindo sua plena e automática eficácia.

Ao examinar detidamente o princípio da eficiência em matéria tributária, José Eduardo Soares de Melo²³ pontifica que “*a fiscalização que demora para concluir o seu trabalho junto a um empresário prejudica a Fazenda (falta de eventual lançamento), e o próprio contribuinte (insegurança de comprometimento de seu patrimônio). O mesmo ocorre com o processo administrativo lento, que nunca*

²¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 98.

²² COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 147.

²³ MELO, José Eduardo Soares de. *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 12. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Co-edição CEU e Editora RT. São Paulo, 2006.

termina, ficando anos nas gavetas para uma solução, causando transtornos às partes litigantes, A Fazenda vê-se impossibilitada ao recebimento do crédito tributário, na hipótese de o contribuinte dilapidar seu patrimônio, cair em insolvência durante o trâmite processual, passando a inexistirem bens suficientes para garantir a execução judicial.”

Cumulativamente, o princípio da celeridade se apresenta como decorrência lógica do princípio da eficiência, insculpido no artigo 37, da Constituição Federal de 1988, encontrando previsão constitucional no artigo 5º, inciso LXXVIII, ao determinar 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.”*

E para que se busque o conceito do princípio da celeridade, não se mostra relevante tecermos grandes considerações ao seu respeito, pois a celeridade compreende a idéia de que as lides de matéria tributária, no âmbito do processo administrativo tributário federal, devam ser solucionadas de forma breve, rápida e eficaz.

Convém salientar que, por intermédio do princípio da celeridade, a Administração Pública, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, *“deve atuar no processo com presteza, de sorte a que esse tenha, como diz o texto constitucional (art. 5º, LXXVIII), duração ‘razoável’ e se assegure a ‘celeridade de sua tramitação”*²⁴.

No entanto, ressaltamos que a almejada celeridade processual jamais poderá pressupor o comprometimento da qualidade dos julgamentos, pois é indubitável que a apreciação de processo administrativo tributário, sem a promoção do exame detalhado dos argumentos apresentados pelas partes, bem como a avaliação

²⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 497.

pormenorizada das provas carreadas aos autos, certamente não produzirá a almejada justiça fiscal, podendo acarretar cerceamento de defesa e inerentes nulidades processuais, o que, inclusive, desrespeitaria o próprio princípio da eficiência.

Nesta linha de raciocínio, entendemos conveniente e oportuno que a Administração Pública adote medidas no âmbito do processo administrativo tributário, em observância ao princípio da eficiência, tais como: (i) a elaboração de pautas de julgamento com assuntos similares; (ii) o julgamento de processos em retorno de pedido de vista anteriormente à discussão e julgamento de novos processos; (iii) o julgamento de operações fiscais que compreendam todas as decorrentes exigências fiscais; (iv) processo eletrônico, dentre outros.

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

Na esfera do processo administrativo tributário federal, identificamos patente desrespeito ao princípio da celeridade. Conforme apontado no presente estudo jurídico, especificamente com relação ao princípio da eficiência administrativa, o artigo 49, da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e o artigo 24, da Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007, estipulam que, *verbis*:

“Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.” (Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

“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.” (Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007).

No entanto, observamos que tanto o Primeiro quanto o Segundo antigos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda editaram as respectivas Súmulas n. 11 e n. 07, no sentido de que “*não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*”.

Dessa forma, parece-nos que referidas Súmulas estariam em total descompasso não apenas com os diplomas legais acima transcritos, que foram editados com fundamento no princípio constitucional da eficiência da Administração Pública, mas também com o princípio da celeridade, que almeja solucionar as lides administrativas de maneira rápida, eficaz e qualitativa.

Isso porque inadmitir a ocorrência da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário compreenderia verdadeira contradição ao princípio da celeridade processual, uma vez que a possibilidade de arguição e o provável reconhecimento da prescrição intercorrente certamente compreenderiam medidas que contribuiriam à celeridade processual, fazendo com que os litígios de natureza administrativa e tributária não levassem intermináveis períodos para seu desfecho.

Importante decisão do Poder Judiciário, proferida nos autos da Apelação em Mandado de Segurança n. 2006.71.11.000731-7/RS²⁵, prestigiou o princípio da eficiência, especificamente no que tange à sua aplicação no âmbito do processo administrativo tributário, ao determinar que, *verbis*:

²⁵ 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relator Juiz Leandro Paulsen, julgado em sessão de 24 de abril de 2007, publicado no DEJF da 4ª Região de 13 de junho de 2009, p. 117/118.

“Tributário. Mandado de Segurança. Ato Omissivo da Administração Pública. Processo Administrativo. Prazo de Resposta ao Contribuinte. Princípio da Eficiência.

1. É dever da Administração Pública pautar seus atos dentro dos princípios constitucionais, no caso, notadamente pelo princípio da eficiência, que se concretiza também pelo cumprimento dos prazos legalmente determinados.

2. Se a Administração Pública tem prazo estabelecido para decidir acerca de processo administrativo, a dilação desse prazo só pode ocorrer se houver motivo suficientemente capaz de justificar a demora na decisão.

3. O art. 49 da Lei n. 9.784/99, que assinala prazo máximo de 30 (trinta) dias (prorrogável por mais 30) para decisão da Administração, após concluído o processo administrativo, observadas todas as suas etapas (instrução, etc.).

4. O art. 24 da Lei n. 11.457 (de 16/03/2007) estipula que: *‘é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte’.*”

(destacamos)

Recentemente, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do Recurso Especial nº 1.138.206/RS (Ministro Luiz Fux., DJ de 01.09.10), em estrita observância ao princípio da eficiência, adotou a seguinte postura jurídica, a saber:

“EMENTA. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

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

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade (...).

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

4. *Ad argumentandum tantum*, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, parágrafo 2º, mais se aproxima do *thema judicandum, in verbis*: (...).

5. A Lei n. 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: (...).

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 n. 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 reime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.”

(destacamos)

Conforme se depreende do Acórdão acima transcrito, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) determinou que fosse observado prazo legal para conclusão de

procedimento administrativo, em estrita obediência aos princípios da eficiência, moralidade e razoabilidade.

Finalmente, considerando que o processo administrativo tributário federal encontra-se submetido aos princípios de natureza constitucional (legalidade, contraditório, ampla defesa, devido processo legal, duplo grau de jurisdição, segurança jurídica), de natureza administrativa (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, interesse público, proporcionalidade, razoabilidade e eficiência), e de natureza processual administrativa (motivação, verdade material, valoração das provas, celeridade e gratuidade), parece-nos inconteste que a inobservância dos referidos princípios – inclusive do princípio da eficiência) poderá implicar em vícios processuais (nulidades e anulabilidades), que provocam efeitos jurídicos no âmbito do processo administrativo tributário, comprometendo a regular tramitação processual, bem como os requisitos de liquidez e de certeza, imprescindíveis à constituição do crédito tributário²⁶.

²⁶ Melo, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2009. Inédita.