

A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

THE REASONABLE DURATION OF THE TAX ADMINISTRATIVE PROCESS

Gustavo Mascarenhas Oliveira¹

Sumário: Introdução. 1. Percurso Metodológico. 2. Referencial teórico. 2.1. O princípio da razoável duração do processo. 2.1.1. Conceito de razoável duração do processo. 2.1.2. Princípio da razoável duração do processo. 2.2. O processo administrativo fiscal. 2.2.1. O conceito de procedimento, processo e processo fiscal. 2.3. A razoável duração dos processos administrativos fiscais. 2.4. Consequências jurídicas da dilação do processo razoável. Considerações finais. Referências.

RESUMO

A razoável duração dos processos é um dispositivo constitucional estabelecido no inciso LXXVIII, do art. 5º da Constituição Federal que visa garantir maior celeridade e eficiência na tramitação dos processos administrativos e judiciais. O presente artigo tem como objetivo geral investigar se os processos administrativos fiscais estão de acordo com o que emana a Constituição Federal de 1988 no tocante ao cumprimento da apuração do crédito tributário em tempo razoável. Para tanto, o percurso metodológico desse estudo pode ser delineado como uma pesquisa descritiva documental básica de natureza qualitativa, a qual utilizou da pesquisa bibliográfica, com ênfase no direito constitucional e tributário, e da pesquisa jurisprudencial, com consulta a decisões do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) e Superior Tribunal de Justiça (STJ). Como resultados, conceituou-se que o princípio da razoável duração dos processos refere-se à garantia de que os procedimentos judiciais e administrativos sejam conduzidos em um período de tempo que seja considerado célere e eficiente, de forma que não negligencie a tomada de decisões e nem outras garantias fundamentais, como o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal. Em sua aplicação no caso concreto, a violação do princípio ocorre quando há dilações indevidas em virtude da inércia sem justificativa por parte da entidade julgadora. Há determinações legais que

¹ Advogado, especialista e mestrando em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), bacharel em Direito pela Faculdade Anísio Teixeira.

regulam prazos para o cumprimento dos processos administrativos fiscais, entretanto verificou-se que não há legislação que regule o descumprimento do princípio constitucional, o que evidencia que esse princípio pode ser constantemente violado, já que não há nenhum tipo de regulação em caso de dilação, em especial relacionadas ao Fisco, se não pela busca da intervenção do judiciário por parte do contribuinte.

Palavras-Chave: processo administrativo fiscal; razoável duração do processo; dilação processual.

ABSTRACT

The reasonable duration of the process is a constitutional instrument established in item LXXVIII, of article 5º of the Federal Constitution, which aims to ensure greater celerity and efficiency in the processing of administrative and judicial suits. The general objective of this article is to investigate whether the tax administrative proceedings are in accordance with the 1988 Federal Constitution regarding compliance with the calculation of the tax credit in a reasonable time. Therefore, the methodological course of this study can be outlined as a basic descriptive documentary research of a qualitative nature, which used bibliographical research, with emphasis on constitutional and tax law, and jurisprudential research, with consultation on the Federal Regional Court of 2nd Region (TRF2) and Superior Court of Justice (STJ) decisions. As a result, it was conceptualized that the principle of reasonable duration of process refers to the guarantee that judicial and administrative procedures are conducted in a period of time that is considered fast and efficient, without compromising the quality of decision-making and without neglecting other fundamental guarantees, such as the contradictory, full defense and due process of law. In its application in the concrete case, the violation of the principle occurs when there are undue delays due to inertia without justification on the part of the judging entity. There are legal determinations that regulate deadlines for compliance with tax administrative, however it was found that there is no legislation that regulates non-compliance with the constitutional principle, which shows that this principle can be constantly violated, since there is no type of regulation in case delay, especially related to the Tax Authorities, if not for the taxpayer seeking judicial intervention.

Keywords: tax administrative proceedings; reasonable duration of the process; procedural delay.

INTRODUÇÃO

No exercício de sua atuação, a Administração Pública encontra a necessidade de se submeter ao arcabouço jurídico do país. Isso se deve ao fato de que a coerência do sistema legal emerge dos princípios constitucionais, que são essenciais para a sua operação eficaz. A atuação pública é voltada para a proteção dos direitos individuais e do bem coletivo, de modo que os procedimentos que regem o processo administrativo devem funcionar como mecanismos para salvaguardar os direitos dos cidadãos que estão sob sua influência².

É uma demanda histórica a necessidade de a Administração Pública atuar com uma abordagem mais eficiente, em especial com sua interação com os cidadãos que estão sob sua responsabilidade, o que é formalizado por meio do adequado procedimento administrativo, em sua amplitude³. A morosidade na tramitação nos processos tornou-se um elemento emblemático na conjuntura brasileira. Tanto no âmbito administrativo quanto no judiciário a lenta tramitação incute negativamente na capacidade de o Estado exercer seu papel perante às leis, respondendo às necessidades da sociedade e garantindo os direitos fundamentais⁴.

Esse é um cenário que foi alvo de mudanças a partir da Reforma Judiciária de 2004, a qual ocorreu após longa tramitação no Congresso Nacional e foi sancionada em 30 de dezembro de 2004, por meio da Emenda Constitucional n.º 45. Essa emenda, entre diversos outros mecanismos, acrescentou ao art. 5º da Constituição Federal o inciso LXXVIII, o qual passou a garantir “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”⁵.

O dispositivo constitucional surge então como elemento integrante na busca por celeridade e visando garantir razoável duração nos processos administrativos e judiciais. O dispositivo se encaixa como parte integrante de um conjunto de medidas dentro do âmbito da garantia de acesso à justiça efetiva, uma vez que possibilita o enfrentamento de um cenário

² MONTEIRO, 2012.

³ REZENDE, 2015.

⁴ SILVA, 2006.

⁵ BRASIL, 2004, art. 5, inc. LXXVIII).

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
histórico de letargia, que inviabiliza a proteção dos direitos fundamentais e à atividade jurisdicional do Estado⁶. A garantia de um processo com duração razoável não deve ser vista apenas como um procedimento formal, mas deve ser considerada um elemento adicional que orienta o exercício da jurisdição, juntamente com outras garantias constitucionais, como o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal⁷.

Mas apesar da criação do dispositivo, conforme pontua Rezende⁸, o conceito de “razoável duração do processo” é vago e aberto, o que “demanda exercício exegético para a sua definição, porquanto a sua aplicação não pode ficar dispersa, de forma a inutilizar a sua eficácia, pois ela é imediata”⁹. A extensão prolongada ou sem limites do procedimento não apenas afeta diretamente a concepção de acesso à justiça efetiva, mas também prejudica significativamente a preservação da dignidade da pessoa humana, ao permitir a sujeição do indivíduo à condição de objeto dos processos estatais¹⁰. Cabe, então, a simplificação do complexo arcabouço jurídico e administrativo que constitui Administração Pública brasileira, como é o caso do sistema tributário.

O descumprimento da razoável duração dos processos administrativos fiscais impactam diretamente em perda de arrecadação estatal, considerando o mecanismo disposto no art. 151, inciso III, da lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que suspende a exigência do crédito tributário durante o período de vigência do processo tributário administrativo. Mas não apenas isso, da perspectiva do contribuinte há grande incerteza considerando que inviabiliza o planejamento tributário, uma vez que a morosidade processual implica no desconhecimento sobre as dimensões tributárias definidas pelos órgãos administrativos ao fim do processo¹¹.

Dado esse contexto, esse artigo parte da seguinte questão de investigação: Os processos administrativos fiscais cumprem o preceito constitucional da razoável duração processual? Para tanto, tem-se como objetivo geral investigar se os processos administrativos fiscais estão de acordo com o que emana a Constituição Federal de 1988 no tocante ao cumprimento de uma apuração do

⁶ LENZ, 2018; MENDES; BRANCO, 2012; SILVA, 2006.

⁷ SILVA, 2006.

⁸ REZENDE, 2015.

⁹ REZENDE, 2015, p. 49.

¹⁰ MENDES; BRANCO, 2012.

¹¹ CALDAS; LASCANE NETO, 2017.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
crédito tributário em tempo razoável. Como objetivo específicos busca-se: definir o conceito do princípio constitucional da razoável duração do processo; conceituar a razoável duração do processo administrativo fiscal; e refletir sobre as consequências da não aferição de um processo administrativo fiscal em tempo razoável.

Tem-se como hipótese de estudo que o princípio da razoável duração é frequentemente violado no que tange à sua aplicação nos processos administrativos fiscais. Espera-se evidenciar, por meio do estudo construtivismo lógico-semântico, que no processo de apuração de crédito tributário, os contribuintes são frequentemente colocados em ônus por falha da autoridade competente, considerando a morosidade em analisar recursos, impugnações e impulsionar atos.

Esse trabalho está dividido em seis partes. A primeira, aqui apresentada, é a introdução. Na segunda, apresenta-se o percurso metodológico empregado no presente estudo. Na terceira parte é apresentado o referencial teórico, conceituando o princípio da razoável duração do processo e o processo administrativo fiscal. Na quarta parte apresenta-se a discussão sobre a razoável duração dos processos administrativos fiscais. Na quinta, reflete-se sobre as consequências jurídicas das dilações nos processos administrativos fiscais, tendo como sequência as considerações finais do estudo.

1. PERCURSO METODOLÓGICO

O percurso metodológico desse estudo compreende que a pesquisa qualitativa é, por excelência, o tipo de pesquisa adequada para a investigação proposta. Esse tipo de pesquisa utiliza de instrumentos e teorias para compreender o conjunto de “expressões humanas constantes nas estruturas, nos processos, nos sujeitos, nos significados e nas representações”¹². De acordo com a definição de Appolinário¹³, esse estudo pode ser delineado como uma pesquisa descritiva documental básica de natureza qualitativa, pois “descreve a realidade, sem nela interferir”, uma

¹² MINAYO, 1994, p. 15.

¹³ APPOLINÁRIO, 2012.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
vez que “utiliza dados provenientes de fontes documentais” e “tem por objetivo o avanço do conhecimento teórico”¹⁴.

Como instrumento metodológico, será utilizada a revisão de literatura, tendo como fonte periódicos, dissertações e as doutrinas; a pesquisa à legislação, a qual terá como fonte as leis e as normativas nacionais; e também a pesquisa jurisprudencial, com consulta a decisões e Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) e Superior Tribunal de Justiça (STJ). Como pondera Acca¹⁵, a revisão de literatura não pode resumir-se aos estudos doutrinários no sentido estrito dos manuais de direito que são disseminados na área. A diversidade de fontes é essencial para a primazia do estudo proposto.

A fim de atingir o objetivo de pesquisa, adota-se um percurso metodológico baseada no construtivismo lógico-semântico, como sua linha analítica. Essa abordagem tem como fundamento a investigação do direito sob a perspectiva epistemológica da Filosofia da Linguagem, onde a ligação lógica e semântica das proposições jurídicas é de suma importância para a construção de seu objeto de estudo¹⁶. Uma etapa fundamental desta metodologia envolve a análise da norma jurídica tributária e constitucional, destacando a proposição intrínseca nela contida que se aplica aos eventos reais. Através de uma investigação empírica, busca-se confirmar ou refutar a veracidade dessa proposição no contexto da realidade¹⁷.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção serão apresentados conceitos importantes, como a definição da razoável duração do processo administrativo enquanto princípio constitucional. Em seguida, busca-se apresentar as principais acepções sobre o processo administrativo fiscal, distinguindo-o do conceito geral de processo. Também serão apresentados as instâncias do processo administrativo fiscal, a fim de melhor contextualizar a temática em relação ao recorte.

¹⁴ APPOLINÁRIO, 2012, p. 70.

¹⁵ ACCA, 2019.

¹⁶ TOMÉ; MESSIAS, 2022.

¹⁷ Idem.

2.1. DO PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO

O processo desempenha um papel crucial no respaldo ao Estado Democrático de Direito, sendo o meio pelo qual o direito de ação é exercido. Ele sustenta a confiabilidade desse sistema ao permitir que os cidadãos recorram a uma entidade pública diante de ameaças ou violações a direitos reconhecidos democraticamente. O processo resulta na aplicação adequada das normas estabelecidas, solidificando a concretude do Estado Democrático de Direito para todos na sociedade¹⁸. A morosidade em processos administrativos e judiciais não é uma exclusividade brasileira. Desde as primeiras manifestações formais de reconhecimento de direitos, houve esforços por uma tramitação eficiente, menos letárgica, as quais foram se consolidando ao longo do tempo e elevando-se à categoria de direito fundamental¹⁹.

2.1.1. Conceito da razoável duração do processo

O art. 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal de 1988 garante “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”²⁰. O conceito de razoável duração do processo se manifesta como uma garantia que abrange tanto o âmbito jurisdicional quanto administrativo, buscando estabelecer um tempo otimizado para a tramitação processual, alinhando-se com o próprio ritmo da justiça²¹. Esse direito emerge do equilíbrio entre os princípios da celeridade e do devido processo legal, sendo que “A razoabilidade da duração é, portanto, um conceito indeterminado, insuscetível de ser objetivamente delimitado em abstrato”²².

¹⁸ LIMA, 2008.

¹⁹ CAMPAGNOLLI, 2020; REZENDE, 2015; LENZ, 2018.

²⁰ BRASIL, 2004, art. 5, inc. LXXVIII).

²¹ DANTAS, 2010.

²² LIMA, 2008, p. 30.

Diante dessa complexidade, percebe-se que a expressão "razoável duração do processo" carrega uma natureza vaga e aberta, demandando uma interpretação aprofundada para sua definição concreta²³. Essa interpretação recai sobre a celeridade, não apenas como um aspecto de rapidez, mas também como uma busca pelo equilíbrio entre a duração mínima e a manutenção da qualidade da prestação jurisdicional²⁴.

Portanto, compreende-se que a essência da razoável duração do processo supera a mera agilidade, incluindo a essência de um tempo de tramitação otimizado e harmônico com os preceitos da justiça²⁵. deve-se respeitar o tempo necessário às outras garantias fundamentais, “Assim, o processo tem um tempo de maturação natural que deve ser respeitado, sob pena de se ter um processo rápido, mas injusto”²⁶. Rocha²⁷ avança na discussão ao definir que

Em princípio, um processo com duração razoável é aquele em que há a justa ponderação entre o tempo necessário para o desenvolvimento de um procedimento contraditório, onde as partes possam exercer as posições ativas necessárias para garantir seu direito (ampla defesa), e o tempo dentro do qual foi apresentada a decisão pelo julgador²⁸.

Para além do amplo acesso à Justiça, é crucial que o Estado proporcione uma Justiça célere, dentro do limite considerado razoável para a duração do processo. A Constituição não somente exige a garantia de acesso, mas também a efetivação desse direito por meio de uma tramitação processual que se alinhe ao critério da razoabilidade. Caso o Judiciário não consiga assegurar tal celeridade, o dever do Estado não se esgota; cabe ao poder público competente providenciar os meios que garantam a fluidez da tramitação processual, evitando assim a violação de um princípio constitucional fundamental²⁹.

²³ CAMPAGNOLLI, 2020; TAVARES, 2005; ROCHA, 2010.

²⁴ TAVARES, 2005.

²⁵ DANTAS, 2010.

²⁶ CAMPAGNOLLI, 2020, p. 48.

²⁷ ROCHA, 2010.

²⁸ *idem*, p. 84.

²⁹ SILVA, 2006.

2.1.2. Princípio da razoável duração do processo

De acordo com a definição de Campagnolli³⁰, um princípio é uma norma que estabelece uma preordenação para a realização máxima possível de um objetivo dentro das limitações jurídicas e reais existentes. Os princípios são considerados mandados de otimização, cujo conteúdo normativo pode ser cumprido em diferentes níveis de intensidade. A dimensão valorativa do princípio é essencial, permitindo a realização de um juízo de ponderação quando confrontados com outros princípios do sistema normativo. Esse processo de ponderação visa estabelecer uma prevalência justificada em situações concretas, em contraste com o conflito de regras, onde a decisão é uma exclusão de uma regra sobre a outra para evitar contradições e conflitos no sistema legal.

Para além de uma garantia constitucional, Rocha³¹ compreende que a razoável duração do processo é também um princípio constitucional, pois é caracterizado como um direito subjetivo público ou uma garantia constitucional. Isso implica no reconhecimento de um dever por parte do Poder Público em proporcionar a duração adequada do processo, considerando os demais princípios constitucionais e o próprio. Nas palavras do autor:

Ao se fazer tal afirmação é importante esclarecer, uma vez mais, que no presente trabalho está sendo adotado o conceito de princípio como norma finalística, mandado de otimização, para utilizar a expressão de ROBERT ALEXY, o qual determina que dado estado de coisas seja alcançado tanto quanto possível, resguardadas as limitações fáticas e jurídicas.

Ora, a duração razoável do processo trata-se de norma que indica um estado de coisas a ser alcançado, respeitadas as limitações fáticas e jurídicas e, portanto, um princípio³².

Esse princípio possui duas características das garantias constitucionais: eficácia direta e aplicabilidade imediata, impondo um dever jurídico ao Poder Público, sem necessidade de mediação legislativa ou administrativa. O princípio da duração razoável do processo é um mandamento de otimização da prestação jurisdicional e funciona como o núcleo do sistema

³⁰ CAMPAGNOLLI, 2020.

³¹ ROCHA, 2010.

³² Idem, 2010, p. 82.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
constitucional e do ordenamento jurídico processual. Assim, ele estabelece tanto um direito fundamental a um processo com prazo razoável, que pode ser exercido em situações concretas sem a necessidade de atos legislativos ou administrativos intermediários, como também um princípio a ser concretizado pelo Legislativo e pelo Executivo³³.

2.2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O conceito processo administrativo fiscal, segundo a definição de Rocha³⁴, parte da compreensão da natureza ambivalente das relações entre fisco e contribuinte. Essa ambivalência decorre da complexa interação entre o dever tributário, fundamental para a realização dos propósitos constitucionais do Estado, e o direito fundamental dos contribuintes de não serem submetidos a tributação além dos limites estabelecidos pela Constituição Federal³⁵.

O processo administrativo fiscal, conforme aceção de Carrazza e Melo³⁶, é resultado das divergências que surgem na relação entre o Fisco e o contribuinte. Essas divergências envolvem a exigência de determinada quantia pelo Fisco devido ao não cumprimento de obrigações principais e/ou acessórias, enquanto o contribuinte contesta essa exigência por considerá-la indevida. Com o objetivo de resolver os conflitos entre o Fisco e o contribuinte, é necessário estabelecer um procedimento administrativo fiscal, complementar ao processo judicial, que garanta elementos essenciais como o direito à ampla defesa, ao contraditório, a razoável duração do processo, além dos meios e recursos pertinentes.

A dilação processual pode acarretar consequências significativas para os contribuintes, gerando incertezas, impactos financeiros e prejudicando a tomada de decisões informadas. O princípio da duração razoável do processo administrativo fiscal busca assegurar que os

³³ ROCHA, 2010.

³⁴ Idem.

³⁵ Ibid.

³⁶ CARRAZZA; MELO, 2020.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
procedimentos sejam conduzidos de forma eficaz e célere, a fim de evitar prejuízos desnecessários aos contribuintes, respeitando seus direitos fundamentais³⁷.

2.2.1. O conceito de procedimento, processo e processo administrativo fiscal

O conceito de processo engloba uma classificação ampla e abrangente, conforme apresentado por Caldas e Lascane Neto³⁸. Ressalvado que no sistema jurídico tais processos devem estar em consonância com o inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal, que estabelece “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”³⁹; os autores apontam que, nessa perspectiva, o termo processo é utilizado em sentido lato, abrangendo tanto o gênero procedimento quanto o próprio "processo" em sentido estrito, concepção aderente nesse estudo.

O procedimento é definido como a forma específica de atuação da Administração Pública, representando a manifestação da função administrativa em sua extroversão. Ele abarca diversas formas, incluindo a emissão de atos administrativos, e se divide em procedimentos nominados e inominados. Além disso, o "processo" em sentido estrito é caracterizado pela presença de litigiosidade ou acusações, exigindo o contraditório e a ampla defesa⁴⁰. A definição de procedimento abrange a maneira específica pela qual a função administrativa, judicial ou legislativa é desenvolvida, seja no contexto da atividade administrativa normal ou na explicitação da competência⁴¹.

No caso do processo administrativo, convém a definição de Lima⁴²:

Estes processos podem ser definidos como um conjunto ordenado de atos voltados a um fim, que pode ser ou não a resolução de conflitos, e que serve de instrumento ao exercício da função administrativa do Estado. Nos processos administrativos há no mínimo dois interessados diretos (a Administração e pelo menos um administrado), e um deles (a

³⁷ ROCHA, 2010.

³⁸ CALDAS; LASCANE NETO, 2017.

³⁹ BRASIL, 1988, art. 5º, inc. LV.

⁴⁰ CALDAS; LASCANE NETO, 2017.

⁴¹ Idem.

⁴² LIMA, 2008

No contexto do direito tributário, tanto o processo quanto o procedimento administrativo fiscal são utilizados igualmente na área judicial. De acordo com Sabbag⁴⁴, o processo refere-se a um conceito teleológico, enquanto o procedimento refere-se a um conceito formal. Conforme definido por Machado⁴⁵, o processo administrativo fiscal engloba uma abordagem ampla e restrita. Em sua acepção ampla, essa expressão se refere ao conjunto de atos administrativos realizados pela autoridade competente para reconhecer uma situação jurídica relacionada à relação entre o Fisco e o contribuinte. Por outro lado, em sentido restrito, o processo administrativo fiscal se refere à categoria específica de processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário⁴⁶.

A atividade realizada no contexto do processo administrativo fiscal possui natureza administrativo, embora seu conteúdo possa, em certos casos, ser de natureza jurisdicional. Machado⁴⁷ ressalta que “Compondo um processo [...] a atividade administrativa desenvolvida pela autoridade da Administração tributária é sempre vinculada. O próprio conceito legal de tributo exige que seja assim”. Essa atividade administrativa, conduzida pela autoridade da administração tributária, é sempre vinculada de acordo com o próprio conceito legal de tributo⁴⁸.

2.3. A RAZOÁVEL DURAÇÃO NOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS

Conforme já discutido, o conceito de razoável duração dos processos é um conceito abstrato que carrega grande complexidade⁴⁹. Campagnolli⁵⁰, adverte que a “[...] a ausência de

⁴³ Idem, 2008, p. 51.

⁴⁴ SABBAG, 2009.

⁴⁵ MACHADO, 2010.

⁴⁶ MACHADO, 2010.

⁴⁷ Idem, 2010, p. 472.

⁴⁸ Ibid., 2010.

⁴⁹ TAVARES, 2005; ROCHA, 2010.

⁵⁰ CAMPAGNOLLI, 2020, p. 86.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
critérios objetivos para delinear o conteúdo e os limites deste direito, podem até mesmo esvaziar sua efetividade, fazendo da aferição de seu cumprimento, um critério absolutamente arbitrário”. Nesse sentido, em sua aplicação no caso concreto, a violação do princípio ocorre quando há dilações indevidas em virtude da inércia sem justificativa por parte da entidade julgadora.

No que se refere à administração tributária, já existiam legislações no âmbito judicial e administrativo que regiam os prazos para execução dos processos a serem julgados. É o caso do art. 24 da lei nº. 11.457, de 16 de março de 2007, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal. De acordo com a legislação, “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”⁵¹. Mas como ressalta Rocha⁵², a lei não prevê nenhuma sanção em caso de dilação processual.

No âmbito do judiciário, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), tem pressionado de forma cada vez mais recorrente a administração tributária para o cumprimento do princípio constitucional. Há diversos processos e procedimentos em que o STJ impõe esse cenário, como: consultas tributárias, processos de ressarcimento de créditos tributários, concessão de benefícios fiscais e petições e recursos dos contribuintes, conforme descumprido o prazo máximo do previsto no art. 24, da lei n.º 11.457/2007.

O mesmo pode ser observado no art. 49 da lei nº. 9.784 , de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. De acordo com a lei, “Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada”⁵³. Apesar de esses prazos estarem previstos em lei, Rocha⁵⁴ compreende que eles são impróprios da perspectiva do direito tributário, considerando que “Como se sabe, tais prazos são denominados impróprios, já que são prazos em relação aos quais não se opera a preclusão temporal. O mais

⁵¹ BRASIL, 2007, art. 24.

⁵² ROCHA, 2010.

⁵³ BRASIL, 1999, art. 49.

⁵⁴ ROCHA, 2010.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660 importante, portanto, não é a previsão dos prazos em si, mas sim a determinação da consequência pelo seu descumprimento”⁵⁵.

No que se refere aos tribunais, a discussão central para aplicação do princípio da razoável duração do processo está relacionada às hipóteses previstas em leis infraconstitucionais que regulam os processos administrativos fiscais, como é o caso das lei nº. 9.784/99 e da lei nº. 11.457/2007. O posicionamento do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) favorece as disposições previstas anteriormente na legislação:

APELAÇÃO. ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. PEDIDO DE EXCLUSÃO DO QSA. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. LEI 11.457/2007. MORA CONFIGURADA. SENTENÇA MANTIDA. 1. Reexame necessário em decorrência de sentença a qual, no bojo de mandado de segurança impetrado em face da RFB, concede a segurança, para determinar que a impetrada análise pleito administrativo formulado pelos impetrantes. [...] 3. *A Emenda Constitucional nº 45/2004 erigiu a direito fundamental de todos os cidadãos a duração razoável de seus processos judiciais e administrativos, conforme preconiza o art. 5º, inc. LXXIII, da Constituição Federal. A esse respeito, é cediço que a razoável duração do processo e a garantia de meios que assegurem a celeridade na sua tramitação são direitos fundamentais, tanto em âmbito judicial como administrativo (art. 5º, LXXVII da CRFB/88).* 4. *O art. 24 da Lei nº 11.457/2007 preconiza 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".* Depreende-se do aludido dispositivo legal que a Administração tem o dever de concluir o procedimento administrativo em até 360 dias. Isso significa que causas de menor dificuldade podem e devem ser solucionadas em tempo inferior, ao passo que procedimentos mais complexos justificam a tramitação durante no máximo 360 dias, o que também é compatível com o direito fundamental à razoável duração do processo, que deve ser interpretado de maneira proporcional à natureza e às peculiaridades da pretensão apresentada, bem como à estrutura de cada repartição administrativa. 5. Revela-se configurada a violação à duração razoável do processo administrativo na hipótese em que a Administração não analisa pedido protocolado dentro do prazo estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007. Nesse sentido: STJ, 2ª Turma, REsp 1662222, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Dje 30.6.2017; TRF2, 5ª Turma Especializada, Reoac 0170879-09.2016.4.02.5102, e-DJF2R 27.6.2018; TRF2, 6ª Turma Especializada, AC 0145374- 87.2014.4.02.5101, Rel. Des. Fed. NIZETE LOBATO CARMO, e- DJF2R 8.3.2017. 6. Remessa necessária não provida⁵⁶.

Conforme jurisprudência do TRF2, o princípio constitucional é basilar para o cumprimento dos processos tributários. Pode-se afirmar que a lei nº. 11.475/2007 trouxe em seu dispositivo um meio para garantir a eficácia na tramitação dos processos administrativos fiscais,

⁵⁵ Idem, 2010, p. 86.

⁵⁶ BRASIL, 2018, acórdão.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
ao estabelecer prazos para a conclusão da decisão administrativa, trazendo maior celeridade de apuração e resposta.

Contudo, é importante destacar que a morosidade do Estado está longe de ser superada, em especial quando analisamos a garantia efetiva do princípio da razoável duração do processo nos procedimentos administrativos fiscais. Pois, a eficiência do sistema jurídico atual não pode ser atrelado a prestação jurisdicional, é preciso cumprimento, respeito as normas constitucionais e um processo administrativo justo e célere.

2.4. CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DA DILAÇÃO DO PROCESSO RAZOÁVEL

A problemática em torno da razoável duração do processo ganha contornos alarmantes ao analisarmos sua aplicação no sistema jurídico brasileiro, onde a ineficiência do judiciário se torna cada vez mais evidente. O cenário é agravado no contexto dos processos administrativos fiscais, nos quais a demora excessiva nas decisões se torna uma dura realidade para os contribuintes. Após a notificação de autos de infração, muitos contribuintes se engajam em uma jornada em que suas defesas não são apreciadas dentro de um prazo razoável, resultando em recursos administrativos que também sofrem com a lentidão nos órgãos julgadores, fazendo com que, por vezes, aceitem o controle imposto pela autoridade autuante, sem apurar a devida legalidade do crédito.

Tal ineficiência acarreta em majoração do valor inicial, contabilizando em prejuízos diários ao contribuinte. Muitos deles se veem obrigados a aderir a parcelamentos para evitar a majoração das dívidas. A ausência de uma resposta célere por parte das autoridades fiscais obriga os contribuintes a enfrentar despesas crescentes, o que por sua vez alimenta um ciclo de endividamento e impactos econômicos negativos. Isso ocorre quando a suposta dívida autuada começa a atingir valores que comprometem diretamente o patrimônio do contribuinte, causando prejuízos ainda mais elevados.

Nesse contexto, é relevante destacar o conceito de prescrição, uma norma jurídica que estabelece a extinção de direitos daqueles que permanecem inertes, como expresso na máxima “*Dormientibus Non Succurrit Ius*” (o direito não socorre aos que dormem, tradução nossa). Em

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
processos de modo geral, a prescrição é aplicada quando há uma comprovada perda da exigibilidade do direito material.

No entanto, no âmbito do processo administrativo fiscal, não existe uma previsão legal que estabeleça de maneira efetiva o que é considerado razoável em termos de duração. Isso significa que o processo pode se estender por tempo indeterminado aos olhos da autoridade fiscal, resultando em um constante aumento do crédito tributário do contribuindo, o qual ainda recai sobre a incerteza de não ter suas alegações respondidas durante o trâmite processual.

É importante observar que o art. 174, do Código Tributário Nacional (CTN), lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966, estabelece que as decisões administrativas não devem ultrapassar cinco anos. Alguns juízes entendem que esse prazo deve ser aplicado durante o curso do PAF, não apenas considerando a constituição para a ação judicial. A demora na tramitação do processo administrativo entra em conflito com vários princípios constitucionais, como legalidade, eficiência e devido processo legal, além do princípio da duração razoável do processo. A não observância dos prazos resulta em litígios judiciais para contestar as ilegalidades cometidas em desrespeito à norma constitucional, aumentando ainda mais os prazos e sobrecarregando o sistema judiciário.

Essa morosidade não impacta somente os contribuintes, mas também o Estado, que poderia arrecadar o crédito tributário de maneira mais célere e captar recursos para o erário público. No contexto do processo administrativo fiscal, surge uma discussão relevante, especialmente em relação à "Prescrição Intercorrente", que trata da aplicabilidade ou não desse instituto. O Fisco, para instaurar o PAF, precisa lançar o crédito tributário dentro do prazo decadencial de cinco anos e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento.

Durante esse período, o contribuinte pode apresentar a impugnação administrativa, o que inicia o processo administrativo para apurar a legalidade do crédito e sua forma. Durante todo esse processo, o crédito não é constituído definitivamente, mas é majorado. Após a constituição definitiva, estabelecida pelo prazo prescricional de cinco anos conforme o CTN, o crédito se torna efetivo. O Art. 151, inciso III do CTN determina a suspensão do lançamento quando uma defesa administrativa é apresentada, o que impede a cobrança do crédito durante a tramitação do PAF.

Diante desse entendimento, surgem as discussões sobre a possibilidade de aplicar a prescrição intercorrente. Isso evitaria que o Fisco tivesse prazo indefinido para apreciar as defesas

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660

administrativas e a constituição do crédito. Essa abordagem traria maior segurança jurídica e reduziria a onerosidade para os contribuintes. Nesse sentido, a interpretação da norma jurídica reforça que a segurança jurídica é respaldada pela ideia de que o lançamento do crédito, após identificar a ocorrência do fato gerador, deve ser apurado, formalizado e notificado ao sujeito passivo para pagamento. Isso caracteriza a constituição e positivação da norma jurídica. Sendo assim, as defesas desse ato que inicia o processo administrativo é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não a constituição, uma vez que a legalidade desse lançamento é verificada durante a tramitação do processo administrativo fiscal.

No entanto, a falta de uma norma específica para aplicar a prescrição no decorrer do PAF levou diversos contribuintes a recorrerem ao Poder Judiciário para esclarecer a interpretação e a aplicabilidade dessa questão, por meio de julgamentos que discutem se o lançamento nos termos mencionados pode ser considerado a constituição efetiva do crédito, enquanto as defesas representam a suspensão de sua exigibilidade, conforme estabelecido no CNT.

Porém, é relevante mencionar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) adotou um entendimento divergente em relação a essa questão. De acordo com o posicionamento do STJ, não se aplica a prescrição durante o curso do processo administrativo fiscal. Isso significa que, segundo o tribunal, mesmo que o processo administrativo seja demorado, o prazo prescricional não estaria suspenso ou interrompido, o que pode gerar um impasse para os contribuintes que buscam a aplicação desse instituto como forma de proteção de seus direitos.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. RECURSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TEMA SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC. RESP 1.113.959/RJ. IMPOSSIBILIDADE DE PREQUESTIONAMENTO, EM RECURSO ESPECIAL, DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de que "o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão

Essa divergência entre a interpretação doutrinária e jurisprudencial evidencia a complexidade do tema e a necessidade de uma definição mais clara por parte do legislador ou do próprio Poder Judiciário. Ficando a ambivalência entre os que argumentam pela aplicação da prescrição intercorrente como forma de garantir a razoável duração do processo administrativo fiscal e evitar prejuízos excessivos aos contribuintes, e os defendem que a ausência de previsão legal impede a adoção desse princípio.

Atualmente, prevalece o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de não aplicar a prescrição no âmbito do PAF. Entretanto, é essencial considerar a perspectiva que enfatiza a necessidade de preservar a aplicabilidade de um processo administrativo razoável, que ofereça segurança jurídica e eficiência ao contribuinte que busca defender-se de uma autuação de lançamento de crédito tributário. A não observância desse princípio pode levar a uma situação flagrante de inconstitucionalidade.

O princípio da razoável duração do processo, como consagrado na Constituição Federal, não pode ser ignorado ou subestimado. Ele busca garantir que os processos administrativos e judiciais sejam conduzidos de maneira eficiente e célere, assegurando aos envolvidos a oportunidade de defesa e a obtenção de uma decisão justa dentro de um prazo razoável. A demora excessiva no desfecho do processo administrativo fiscal pode acarretar prejuízos significativos ao contribuinte, desequilibrando a relação entre o Fisco e particulares.

Cabe ressaltar a importância da segurança jurídica para o sistema legal e tributário nacional. Um processo administrativo que se protela por tempo indeterminado cria incertezas para o contribuinte, dificultando o planejamento de suas atividades econômicas e a tomada de decisões. Isso pode comprometer não apenas a capacidade produtiva do contribuinte, mas também a arrecadação fiscal do Estado.

Embora o STJ tenha se posicionado de forma contrária à aplicação da prescrição no PAF, a ausência de uma previsão específica para a prescrição nesse contexto não deve ser

⁵⁷ BRASIL, 2015, acórdão, grifo nosso.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
interpretada como uma autorização para a morosidade estatal. Ao contrário, a busca por um processo administrativo célere e eficiente deve ser um compromisso constante das autoridades fiscais, visando a evitar situações de inconstitucionalidade e garantir a harmonia entre os interesses do Estado e dos contribuintes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das discussões desse artigo, foi possível alcançar o conceito que a razoável duração do processo refere-se à garantia de que os procedimentos judiciais e administrativos sejam conduzidos em um período de tempo que seja considerado célere e eficiente. Essa garantia está ligada à ideia de que o sistema de justiça deve funcionar de maneira eficiente e ágil, sem comprometer a qualidade da tomada de decisões e sem negligenciar outras garantias fundamentais, como o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal.

A razoável duração do processo envolve encontrar um equilíbrio entre a necessidade de celeridade processual e a garantia de um processo justo e bem fundamentado. Isso não apenas assegura o acesso à justiça, mas também a efetividade desse acesso por meio de um sistema que funcione de maneira eficiente e equilibrada. Para além disso, esse mecanismo constitucional também é compreendido enquanto princípio constitucional, pois se é caracterizado como um direito subjetivo público ou uma garantia constitucional, o que incorre no reconhecimento de uma obrigação por parte do Poder Público em assegurar a duração adequada do processo.

Torna-se evidente a importância do princípio da razoável duração do processo no contexto dos processos administrativos fiscais. A busca por uma tramitação eficaz e célere é crucial não apenas para a efetivação da justiça, mas também para a manutenção da segurança jurídica e do equilíbrio entre os interesses do Estado e dos contribuintes.

O arcabouço legal que sustenta o processo administrativo fiscal tem evoluído ao longo dos anos, com a inclusão de dispositivos que visam garantir prazos para a conclusão das decisões administrativas. No entanto, a ausência de legislações para os casos de dilação para o não cumprimento do princípio da razoável duração do processo administrativo evidencia que esse princípio pode ser constantemente violado, sem nenhum tipo de regulação, em especial

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
relacionadas ao Fisco, se não pela busca da intervenção do judiciário por parte do contribuinte. A morosidade nos processos administrativos fiscais pode resultar em prejuízos significativos para os contribuintes, incluindo a perda da capacidade de planejamento tributário e financeiro, além de impactar negativamente a arrecadação estatal.

A ausência de uma previsão específica para a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal tem gerado debates e divergências, principalmente em relação à sua aplicabilidade. O entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça (STJ) não favorece a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. No entanto, é fundamental considerar que a ausência de uma previsão legal específica não deve ser um obstáculo para a busca por processos administrativos eficientes. O compromisso com a eficácia do sistema legal e tributário demanda ações contínuas por parte das autoridades fiscais para garantir a celeridade e a transparência nos processos administrativos fiscais.

REFERÊNCIAS

ACCA, Thiago dos Santos. O projeto de pesquisa. *In*: QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia da pesquisa em direito**: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 177- 192.

APPOLINÁRIO, Fabio. **Metodologia da ciência**: filosofia e prática da pesquisa. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 1 ago. 2023.

BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm. Acesso em: 1 ago. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 02 ago. 2023.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660
BRASIL. **Lei nº 9.784 , de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 1 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no agravo em recurso especial nº 519.222 - RS 2014/0119596-7**. Tributário. Execução fiscal. Prescrição. Recurso administrativo. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Tema submetido ao rito do art. 543-C do CPC. RESp 1.113.959/RJ. Impossibilidade de prequestionamento, em recurso especial, de matéria constitucional. Agravo regimental improvido. Relator: Min. Assusete Magalhães, 24 mar. 2015. Disponível em: <https://www.escavador.com/jurisprudencia/acordaos/2570264/agrg-no-aresp-519222-stj-rs-agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-519222?aba=Inteiro%20Teor>. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (2ª Região). **REOAC: 00236118020184025101 RJ 0023611-80.2018.4.02.5101**. Apelação. Administrativo. Mandado de segurança. Pedido de exclusão do QSA. Duração razoável do processo. Lei 11.457/2007. Mora configurada. Sentença mantida. Relator: desemb. Ricardo Perlingeiro, 23 out. 2018. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/TRF-2/attachments/TRF-2_REOAC_00236118020184025101_901e2.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1692890504&Signature=d8srws%2Br41De9%2BAgar%2F%2FgcoCSZM%3D. Acesso em: 5 ago. 2023.

CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes; LASCANE NETO, Felipe. A razoável duração do processo administrativo-tributário e sua eficiência: morosidade x decadência, prescrição intercorrente ou perempção. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 1, n. 46, p. 204-234, 2017.

CAMPAGNOLLI, Igor de Carvalho Leal. **Direito fundamental à razoável duração do processo: limites e caminhos**. 2020. Dissertação (Mestrado Interinstitucional em Direito do Estado) – Universidade de São Paulo e Centro Universitário, São Paulo, 2020.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MELO, Fábio Soares. Razoável duração do processo contencioso administrativo tributário. Considerações relevantes. **Revista de Direito Brasileira**, Florianópolis, v. 26, n. 10, p. 263-276, maio/ago. 2020.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. A questão do prazo razoável da duração do processo. **Revista CEJ**, Brasília, n. 48, p. 4-13, jan./mar. 2010.

LENZ, Luís Alberto Thompson Flores. Princípio do Tempo Razoável de Duração do Processo e a Celeridade das Manifestações do MP. **Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 69, p. 175-188, jul./set. 2018. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1240456/Luis_Alberto_Thompson_Flores_Lenz.pdf. Acesso em: 23 jul. 2023.

Revista Cadernos UNDB, São Luís, v. 7, n.1, jun/jul, 2024 . ISSN 1981-0660

LIMA, Isabelle Carvalho de Oliveira. **Do direito fundamental à duração razoável do processo** - Um estudo no âmbito do direito processual civil brasileiro. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

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

MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa social**: Teoria, método e criatividade. Petrópolis, RJ: Vozes, 1994.

MONTEIRO, Matheus Fontes. **Os limites da duração do processo administrativo fiscal**. 2012. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Salvador, 2012.

REZENDE, Luciano dos Santos. O direito fundamental à célere e razoável duração do processo no âmbito administrativo, sob a ótica do direito como integridade. **Revista CEJ**, Brasília, n. 65, p. 47-58, jan./abr. 2015. Disponível em:
<https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/2002>. Acesso em: 21 jul. 2023.

ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Enio Moraes. A garantia constitucional da razoável duração do processo e a defesa do Estado. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 172, p. 23-35, out./dez. 2006. Disponível em:
<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/93271/Silva%20Enio.pdf?sequence=4>. Acesso em: 21 jul. 2023.

TOMÉ, Fabiana Del Padre; MESSIAS, Adriano Luiz Batista. Construtivismo lógico-semântico como metódica para estudo do direito. **Revista Jurídica Cesumar**, [S. l.], v. 22, n. 1, p. 27-45, jan./abr. 2022.