

**A SUSPENSÃO DA COBRANÇA DOS JUROS DE MORA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO DISPOSTO
NO ART. 24 DA LEI N° 11.457/2007¹**

***THE SUSPENSION OF THE COLLECTION OF INTEREST ON LATE PAYMENTS
IN THE FISCAL ADMINISTRATIVE PROCESS AFTER THE TRANSACTION OF
THE TERM DETAILED IN ARTICLE 24 OF LAW N°. 11.457/2007***

Carolina Silveira

Advogada, Bacharela em Direito pela Universidade Católica do Salvador – UCSAL, Pós-graduada em Planejamento Tributário pela Universidade Salvador – UNIFACS, Membro da Comissão de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário da OAB/BA, Mestranda em Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Salvador/BA. E-mail: carolinasilve@gmail.com

João Glicério de Oliveira Filho

Graduação em Direito pela Universidade Federal da Bahia (2002), especialização em Direito pelas Faculdades Jorge Amado (2005), mestrado em Direito pela Universidade Federal da Bahia (2008) e doutorado em Direito pela Universidade Federal da Bahia (2012). Atualmente é professor de Direito Comercial da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, Faculdade Baiana de Direito e UCSAL - Universidade Católica do Salvador, professor de Direito Empresarial do Curso Cers/Múltipla, Ênfase e EMAB - Escola dos Magistrados da Bahia, Advogado, Membro do IBRADEMP - Instituto Brasileiro de Direito Empresarial. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Empresarial, atuando principalmente nos seguintes temas: Direito Empresarial,

¹ Artigo recebido em 18/02/2020 e aprovado em 04/05/2020.

Societário, Falimentar, Contratual Empresarial, Bancário,
Propriedade Industrial, Arbitragem e Concorrencial. Salvador/BA.
E-mail: joao@joaoglicerio.com

RESUMO: Este texto apresenta uma breve reflexão sobre a exigência dos juros de mora no curso do processo administrativo fiscal após a transcorrência do prazo legal de 360 dias que o art. 24 da Lei nº.11.457/07 concede para que a Administração Pública profira decisão sobre as defesas apresentadas pelos contribuintes em razão da constituição de crédito tributário. A análise será por meio de pesquisa bibliográfica e análise normativa. A primeira parte trata do prazo para julgamento constante na legislação, da inversão da mora, da observância do princípio da simetria e da necessidade de aplicação de sanção. A segunda parte faz uma análise acerca da jurisprudência e dos princípios que devem ser observados pela Administração Pública, concluindo-se, por fim, pela ilegalidade da cobrança dos juros de mora após a transcorrência do prazo legal para que a administração pública julgue as defesas apresentadas pelos contribuintes no curso do processo administrativo fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Processo administrativo fiscal; Juros de mora; Princípio da simetria.

ABSTRACT: This text is a brief reflection on the demand for late payment interest in the course of the tax administrative process after the expiry of the legal period of 360 days that art. 24 of Law No. 11,457 / 07 grants for the Public Administration to make a decision on the defenses presented by taxpayers due to the constitution of a tax credit. The analysis will be by through bibliographic research and normative analysis. The first part deals with the time limit for constant judgment in the legislation, inversion of arrears, compliance with the principle of symmetry and the need to apply sanctions. The second part analyzes the jurisprudence and the principles that must be observed by the Public Administration. The end, it is unlawful to collect default interest after the statutory period has elapsed for the public administration to judge the defenses presented by taxpayers in the course of the fiscal administrative process.

KEY WORDS: Tax administrative process; Interest on late payments; Symmetry principle.

SUMÁRIO. 1. Introdução; 2. Prazo para julgamento das defesas no processo administrativo fiscal; 3. Mora do credor; 4. Observância do princípio da simetria e a necessidade de aplicação de sanção; 5. Afronta aos princípios constitucionais 6. Conclusão; Referências

1. INTRODUÇÃO

No âmbito da Administração Pública, a exigência do crédito tributário é formalizada através de autos de infração ou de notificações de lançamento, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, demonstrativos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, de modo a possibilitar o exercício da ampla defesa e do contraditório por parte do contribuinte.

O processo administrativo fiscal, no âmbito federal, é regido pelo Decreto nº 70.235/72, onde estão dispostos todos os procedimentos inerentes à competência, trâmite e julgamento dos recursos dos contribuintes para constituição definitiva do crédito fiscal, entretanto, não há, neste diploma, um prazo determinado para que as impugnações e recursos sejam julgados.

Felizmente essa lacuna foi preenchida com a edição da Lei nº. 11.457, de 16 de março de 2007, cujo art. 24 preza 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.

No entanto, em que pesem as disposições do artigo acima citado, é raro o cumprimento do prazo legal de 360 dias por parte da Administração Pública Federal, muito pelo contrário. No Relatório de Auditoria realizado em 2016 de forma conjunta pela Controladoria Geral da União (CGU) e pelo Tribunal de Contas da União (TCU), foi concluído que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não tem dado

cumprimento, em tempo razoável, à sua atribuição de apreciar, em segunda instância, os processos administrativos fiscais a ele submetidos.

Segundo consta no referido relatório de Auditoria, o CARF demora entre cinco e dez anos para julgar os recursos dos contribuintes apenas na segunda instância administrativa.

Após a apresentação da defesa por parte do contribuinte, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, entretanto, a suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151² do Código Tributário Nacional, não suspende o fluxo dos juros de mora previstos no art. 161 do CTN³ e no art. 13 da Lei n.º. 9.065/95⁴.

Dessa forma, não é incomum que, após a espera, normalmente por um quinquênio, do julgamento de suas defesas (impugnação e recurso), os contribuintes sejam surpreendidos com valores exorbitantes a título de juros de mora, que continuaram atualizando-se mesmo não tendo sido respeitado o prazo de 360 dias para conclusão dos julgamentos.

O objetivo do presente estudo consiste exatamente em examinar a ilegalidade da exigência dos juros de mora após o transcurso do prazo legal de 360 dias para conclusão do processo administrativo fiscal e a necessidade de suspensão dos juros como forma de inversão da mora.

Do ponto de vista técnico, a pesquisa a ser realizada neste trabalho pode ser classificada como bibliográfica, uma vez que será desenvolvida através de materiais publicados em livros, artigos científicos, dissertações, teses e demais materiais disponibilizados na internet.

Enquanto procedimento, este trabalho realizar-se-á por meio de documentação indireta, e no intuito de otimizar o estudo a ser realizado e melhor aproveitar as fontes, os

² Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

³ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

⁴ Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

dados serão coletados por meio do fichamento das informações extraídas dos livros, artigos científicos e documentos consultados.

2. PRAZO PARA JULGAMENTO DAS DEFESAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A duração razoável dos processos foi erigida em cláusula pétreia e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º o inciso LXXVIII⁵. A Administração Pública tem o dever de pronunciar-se sobre os requerimentos que lhe são apresentados pelos administrados na defesa de seus interesses dentro de um prazo razoável, sob pena de ofensa aos princípios norteadores da atividade administrativa, em especial, o da eficiência, previsto no *caput* do art. 37 da Constituição da República⁶.

Assim, a conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade⁷. Neste sentido, a emenda Constitucional 45/04 acrescentou o inciso LXXVIII ao art. 5º da Constituição, que dispõe: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação".

A fim de concretizar o princípio da eficiência e racionalizar a atividade administrativa, foram editadas leis que passaram a prescrever prazos para conclusão de processos administrativos.

O art. 24 da Lei nº. 11.457/07 dispõe: "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". Justamente por isso, e como forma de dar efetividade ao referido comando normativo, o Superior Tribunal de Justiça,

⁵ CRFB/1988. Art. 5º. LXXVIII. a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

⁶ Neste sentido, leia-se o 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 (...)

⁷ Foram considerados precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005.

no julgamento do Recurso Especial 1.138.206-RS, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC/1973, concluiu no sentido de que se aplica imediatamente o contido no art. 24 da Lei nº. 11.457/2007 aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes, em razão da natureza processual do comando. Acrescenta o item 7 da ementa que, "tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/2007, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos".

Nos exatos limites postos pelo Superior Tribunal de Justiça, é possível extrair que a Administração Pública tem o dever de apreciar o pedido administrativo no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contados da protocolização da peça, sob pena de incorrer em mora (*mora ex re*), mormente porque a delonga no curso processual não pode ser imputada ao contribuinte, que não deu causa ao excesso de prazo.

3. MORA DO CREDOR

A mora⁸ é a impontualidade culposa, ou seja, quando o devedor não efetua o pagamento no devido tempo por fato ou omissão, que lhe seja imputável. Dessa forma, a mora pressupõe o vencimento da dívida, a culpa do devedor e a viabilidade do cumprimento tardio.

Neste sentido, os juros decorrentes da mora são uma espécie de pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento de sua obrigação. O instituto funciona como uma espécie de indenização pelo retardamento na execução do débito.

Os juros de mora em Direito Tributário possuem natureza compensatória (se a Fazenda tivesse o dinheiro em mãos já poderia tê-lo aplicado com ganho ou quitado seus débitos em atraso, livrando-se, agora ela, da mora e das suas consequências)⁹.

No entanto, em se tratando do curso do processo administrativo fiscal, ultrapassado o prazo legal de 360 dias para sua conclusão, a mora neste caso resta invertida, uma vez que o atraso no pagamento do débito não está sendo mais causado pelo contribuinte, que fica obrigado a aguardar a constituição definitiva do crédito tributário, mas pela própria Administração Pública.

⁸ GOMES, Orlando. Obrigações, atualizado por Edvaldo Brito. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 202.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição. São Paulo: Dialética, 2002, p. 26.

Trata-se, neste caso, da mora do credor, que decorre da sua falta de cooperação com o devedor para que o adimplemento possa ser feito no tempo, lugar e forma devidos¹⁰. Configura-se mora do credor quando ele se recusa a receber o pagamento no tempo indicado. Sendo assim, a mora do credor decorre da sua falta de cooperação com o devedor para que o adimplemento possa ser feito do modo como a lei estabelecer¹¹.

Dispõe o Código Civil de 2002, em seu artigo 394 que “considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer.” Ademais, o mesmo Código é taxativo ao dispor no artigo 396 que não havendo fato ou omissão imputável ao devedor, não incorre este em mora.

Se a mora do credor resultar em impossibilidade da prestação pelo devedor, este ficará inteiramente liberado.¹², ou seja, enquanto o contribuinte aguarda pelo desfecho do processo administrativo fiscal, após o prazo legal para sua conclusão, não pode ser imposta a este a mora.

Ademais, ainda que se entenda pela ocorrência de duas moras diversas, uma do contribuinte por não pagar o tributo e outra da administração pública por protelar no tempo o julgamento, cumpre frisar que também incorre em mora o credor quando se recusa a fazer a contraprestação nos casos de prestações simultâneas. Neste caso, o inadimplemento não se confunde com a impossibilidade objetiva do adimplemento.

Quando as moras são simultâneas uma elimina a outra pela compensação, ou seja, a situação permanece como se nenhuma das partes houvesse incorrido em mora¹³. Se credor e devedor incidem em mora ao mesmo tempo, o caso é de moras simultâneas e, portanto, uma elimina a outra¹⁴. Por outro lado, esclarece o mesmo autor que o nosso ordenamento não admite moras simultâneas, do credor e do devedor, uma vez que os efeitos destas se anulariam, estando, dessa forma, em mora o credor¹⁵.

¹⁰ LÔBO, Paulo. Direito Civil - Obrigações, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, 241.

¹¹ MONTEIRO, Washington, Curso de Direito Civil, v. 4, 2015, p. 320.

¹² LÔBO, Paulo. *Op. cit.*, p. 241.

¹³ GONÇALVES, Carlos Roberto. Teoria Geral das Obrigações, v. 2, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 395.

¹⁴ ALVIM, Agostinho. Da inexecução das obrigações e suas consequências. São Paulo: Ed. Saraiva, 1949, p. 152.

¹⁵ In Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República, volume i, Renovar, 2007, p. 716-717.

A jurisprudência também tem se posicionado neste sentido. O Tribunal de Justiça do Acre, no julgamento do recurso de apelação 0021651-67.2012.8.01.0001, de relatoria da Des^a. Cezarinete Angelim, decidiu em 31/10/2017 que em se tratando de responsabilidade civil contratual, chega-se à conclusão de que, havendo moras simultâneas de ambos os contratantes, fica prejudicada à pretensão indenizatória, visto que ocorre a sua compensação aniquilando-se reciprocamente ambas as moras.

No caso do processo administrativo fiscal, não pode ser diferente, pois, após o prazo legal de 360 dias, resta evidente a ocorrência de uma mora simultânea ou mesmo de uma inversão da mora. Este entendimento, inclusive, já está sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça nos casos de pedidos de restituição ou compensação protocolados pelos contribuintes. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do ERESP1461607¹⁶, concluiu que após o prazo de 360 dias há uma resistência ilegítima do fisco, sendo, dessa forma, devida a correção monetária em favor do contribuinte.

No caso da Fazenda Pública, o instituto da mora é aplicável em seu desfavor no processo administrativo fiscal quando não ocorrer a prestação devida no tempo, na forma prevista em lei (art. 24 da Lei nº 11.457/2007), ou seja, trata-se da mora *ex re*, que leva em conta simplesmente o decurso do prazo e dispensa qualquer interpelação ou notificação pelo contribuinte para efeito de afastar o débito, a partir do 361º dia, contado do protocolo da defesa.

A mora *ex re* está regulada pelo caput do art. 397 do Código Civil, o qual dispõe que “O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor.” Neste tipo de mora, verificado o termo da obrigação, o simples advento do *dies ad quem* (termo final) é suficiente para constituir o devedor em mora. Neste ponto, “Na aplicação da mora *ex re*, tem aplicação a regra ‘*dies interpellat pro homine*’. O simples advento do dia do cumprimento da obrigação já interpela o devedor [...]”¹⁷.

Essa lógica é extraída da legislação vigente, mormente nos arts. 110 e 112 do Código Tributário Nacional, combinados com o art. 400 do Código Civil. Com isso,

¹⁶Disponível:https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=80762122&num_registro=201401473637&data=20181001&tipo=5&formato=PDF Acessado em:10/02/2019.

¹⁷ VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil. Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 328.

afasta-se a incidência de juros e correção sobre a multa no período, desde o 361º dia, contado do protocolo, retomando os encargos a partir da purga da mora (julgamento da defesa). Assim, dispõem os artigos 110 e 112 do CTN, quando rezam que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, bem como, em caso de atribuição de penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida.

E dispõe o art. 400 do código Civil que a mora do credor subtrai o devedor isento de dolo à responsabilidade pela conservação da coisa, bem como obriga o credor a ressarcir as despesas empregadas em conservá-la, se o seu valor oscilar entre o dia estabelecido para o pagamento e o da sua efetivação.

Diante do exposto, resta evidente que, não tendo a administração pública cumprido o prazo previsto no art. 24 da Lei nº. 11.457/07, a mora resta invertida em seu desfavor, ou até mesmo compensada, sendo necessária, portanto, a suspensão da atualização dos juros de mora sobre o crédito tributário.

4. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA SIMETRIA E A NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DE SANÇÃO

A Constituição Federal, no art. 5º, dispõe sobre a inviolabilidade de cinco direitos fundamentais, entre os quais se encontra o direito à igualdade. Trata-se de princípio fundamental que garante o tratamento isonômico das partes. Nesta esteira, a lei não pode ser fonte de privilégios, e sim um instrumento de regulação da vida social no sentido de tratar equitativamente todos os cidadãos, nos termos do princípio da isonomia¹⁸.

No caso do processo administrativo fiscal, a aplicabilidade do princípio da igualdade ou da simetria não pode ser diferente. É por este motivo que a inversão da mora pelo descumprimento do prazo disposto no art. 24 da Lei nº 11.457/07 tem fundamento constitucional.

¹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 10.

A mora deve ser aplicada e invertida à Administração Pública, preservando uma simetria isonômica (devedor privado e devedor público), já consagrada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão geral, nos autos do RE 87094719, em que foi firmado o entendimento da existência de isonomia entre devedor público e devedor privado no caso do regime de atualização monetária e juros moratórios incidentes sobre condenações judiciais da fazenda pública.

O mesmo Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI 4.357/DF²⁰, reconheceu a inconstitucionalidade em parte dos §§ 2º, 9º, 10 e 12 do art. 100 da CF/88, por considerar, especificamente quanto ao § 9º, que a regra da compensação, no momento do pagamento dos precatórios, dos débitos que o credor privado tem com o poder público, viola o princípio da isonomia, porque acrescenta uma prerrogativa ao Estado de encontro de contas entre créditos e débitos que não é assegurada ao ente privado.

É neste sentido que são esclarecedores os ensinamentos da obra denominada de Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público²¹. O autor explica que as prerrogativas da Administração vistas como desigualdades entre o Poder Público e os particulares, não podem ser justificadas à luz de uma regra de prevalência apriorística e absoluta dos interesses da coletividade sobre os interesses individuais.

Defende o autor que deve haver uma preservação, na maior medida possível, dos interesses individuais, pois estes constituem uma porção do próprio interesse público. São metas gerais da sociedade política, juridicamente estabelecidas, tanto para viabilizar o funcionamento da Administração Pública, mediante instituição de prerrogativas materiais e processuais, como preservar e promover, da forma mais extensa quanto possível, os direitos dos particulares. Assim, esse esforço de harmonização não se coaduna com qualquer regra absoluta de prevalência *a priori* dos papéis institucionais do Estado sobre os

¹⁹ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4723934> Acessado em:10/02/2019.

²⁰ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3813700> Acessado em:10/02/2019.

²¹ SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 155-156.

interesses individuais privados, uma vez que a isonomia, tal como os fins de interesse coletivo cometidos aos Poder Público, também está prevista como norma constitucional.

Deste modo, as hipóteses de tratamento diferenciado conferido ao Poder Público em relação aos particulares devem obedecer aos rígidos critérios estabelecidos pela lógica do princípio constitucional da igualdade, sujeitando-se ao teste da proporcionalidade.

Sendo assim, ultraje seria violar a isonomia (CF, art. 5º, caput) entre os cidadãos credores da Fazenda Pública, discriminando sem qualquer fundamento a relação jurídica tributária, sem imposição de nenhuma sanção, que neste caso seria a suspensão dos juros de mora. Com efeito, não pode ser vazia de sanção à inobservância, por parte da Administração Pública, do prazo legal de conclusão do processo administrativo fiscal, sob pena de inobservância de efetividade da norma.

Nessa linha, entende-se por eficácia de uma norma jurídica a ligação entre uma determinada conduta, como condição, e uma sanção, como consequência²². Sendo assim, toda norma jurídica, seja ela de qualquer natureza, contém não apenas a imposição da conduta em si (ordem jurídica positiva), mas igualmente uma sanção para a hipótese de descumprimento (ordem moral positiva) e também pelo seu cumprimento.

Desta forma, podemos dizer que tudo no Direito obedece a esse princípio da sanção organizada de forma predeterminada. A existência do Poder Judiciário dá-se em razão da predeterminação da sanção jurídica. A pessoa lesada em seus direitos sabe que pode recorrer à justiça, a fim de que as relações sejam objetivamente apreciadas e o equilíbrio restabelecido. As leis todas têm, portanto, uma sanção, motivo pelo qual o Código Civil, em seu art. 75, reza que "a todo direito corresponde uma ação que o assegura"²³.

Conclui-se, portanto, nesta esteira, ser inviável a existência de um ordenamento jurídico sem sanção, pois a eficácia das normas jurídicas está assegurada por uma sanção externa institucionalizada, devendo ser aplicada por autoridade competente e em observância ao devido processo legal²⁴.

²² KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 8.

²³ REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 73.

²⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

A sanção se efetiva pela ação, que decorre do Direito e por consequência da norma, logo toda norma possui uma sanção²⁵. Deste modo, a proposição jurídica liga entre si dois elementos, embora com significados diferentes, como, por exemplo o crime e a pena²⁶.

Este também é o entendimento de Norberto Bobbio, ao dizer que “Por sanção entende-se sempre como uma consequência desagradável da violação, cujo fim é prevenir a violação, ou no caso em que a violação seja verificada, eliminar as consequências nocivas”²⁷.

Dessa forma, no caso do processo administrativo fiscal, é imperativa a necessidade de afastar os juros e correção monetária, no período de tempo entre o dano efetivo (a partir do 361º dia, contado do protocolo da defesa), cuja responsabilidade é imputada à Administração Pública, até que seja purgada a mora pelo ente público, através do julgamento da defesa.

5. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A Administração Pública, como responsável pelas diretrizes das políticas econômicas e sociais do País, fiscalizando e intervindo na esfera privada através da prestação dos serviços públicos, está adstrita a agir dentro dos estreitos limites da legalidade, da razoabilidade, da moralidade, da segurança jurídica, da proporcionalidade e da eficiência.

Sendo assim, pelo princípio da legalidade, a Administração Pública, diversamente da área privada, fica integralmente submetida à norma legal. Nenhuma autoridade pode agir ou decidir contrariando normas válidas do ordenamento jurídico em que atua.

Com efeito, à luz da razoabilidade, os atos administrativos, bem como os jurisdicionais, ganham eficácia pela justificação teleológica, concretizam o Direito e dão-lhe vida, ao realizarem, efetivamente, a proteção e a promoção dos interesses por ele destacados e garantidos em tese, não sendo razoável que a Administração não sofra

²⁵ VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria da Norma Jurídica, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 160.

²⁶ BARRETO JÚNIOR, Jurandir Antonio Sá. “Entre o Ser e o Dever Ser”. Revista Direitos Fundamentais e Alteridade, 2019, p. 237.

²⁷ BOBBIO, Norberto. O Positivismo jurídico lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1999, p. 10.

qualquer sanção ao não dar cumprimento ao prazo legal de julgamento dos processos administrativos fiscais, de forma a enriquecer injustamente.

Neste sentido, o princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça²⁸.

Ademais, o Estado e a sociedade contemporânea exigem a relação da norma com a Ética, refletida justamente na atuação de cada um frente à Constituição Federal. No caso específico da Administração Pública, a moralidade é fundamental para a realização do objetivo traçado pela Constituição, que são a legalidade, a impessoalidade, a publicidade, a eficiência²⁹.

Ainda pelo princípio da eficiência, a Administração Pública deve otimizar os resultados do serviço público e atender ao interesse público com maiores índices de adequação, eficácia e satisfação. Desta forma, tem-se como princípio da eficiência o que impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial e eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, com o objetivo de adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social³⁰.

A relevância desse princípio vem sendo reconhecida pela jurisprudência, conforme decisão da Sétima Turma do Tribunal Federal da 3ª Região, Relator Des. Walter do Amaral acerca do controle dos atos da administração pública, mais precisamente no que "concerne à observância ao princípio da eficiência. Trata-se de um dever que se impõe a todo agente público ao realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional"³¹.

Ainda não há nos Tribunais Superiores decisões acerca da suspensão dos juros de mora após a transcorrência do prazo legal para julgamento das defesas no processo administrativo fiscal. No entanto, a jurisprudência é pacífica no sentido da aplicação do

²⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 215.

²⁹ CAVALCANTI, Thais, *Revista Direitos Fundamentais e Alteridade*. Salvador, V. I, Nº 01, jul dez, 2017, p. 99.

³⁰ MORAES, Alexandre de. *Reforma Administrativa: Emenda Constitucional nº 19/98*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 30.

³¹ TRIBUNAL - TERCEIRA REGIÃO; Classe: REOMS Processo: 200761050031840 UF: SP Órgão Julgador: SÉTIMA TURMA; DJF3 DATA:28/05/2008; Rel. JUIZ WALTER DO AMARAL

prazo contido no art. 24 da Lei nº 11.457/07, baseando-se nos princípios da legalidade, da eficiência e da razoabilidade.

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

Infere-se, ainda, da análise do inteiro teor dos acórdãos citados, que há o argumento da Administração Pública acerca da falta de estrutura administrativa para cumprimento do prazo legal. No entanto, este fato não afasta a violação tanto à Lei 11.457/07, como aos princípios que regem o Direito Administrativo Constitucional. Ou seja, trata-se de uma violação à regra infraconstitucional e princípios constitucionais.

Nesta esteira, deve-se fazer uma distinção entre princípios e regras, pois são modalidades de uma mesma categoria, as normas jurídicas, e que desempenham, cada um a seu modo, determinadas e distintas funções em face do sistema jurídico.

Os princípios são normas que determinam que algo seja feito na maior medida do possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes; são mandados de otimização que podem ser cumpridos em diferentes graus³². As regras são normas que só podem ser satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra é válida, então tem de fazer-se exatamente o que ela determina, nem mais, nem menos. As regras contêm determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. A diferença entre princípios e regras seria qualitativa, e não de grau.

Sendo assim, o argumento de falta de estrutura administrativa não pode ser salvaguarda para o não cumprimento do prazo legal, uma vez que o disposto no art. 24 da Lei 11.457/07 é uma regra e, por isso, não pode ser relativizada.

³² ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 90-91.

6. CONCLUSÃO

Diante do exposto, resta demonstrada a ilegalidade da cobrança dos juros de mora após a transcorrência do prazo legal para que a administração pública julgue as defesas apresentadas pelos contribuintes no curso do processo administrativo fiscal.

A obrigatoriedade esculpida no art. 24 da Lei nº. 11.457/07 não pode ser menosprezada pela Administração Pública em razão da inexistência, *prima facie*, de uma sanção direta, uma vez que, após a transcorrência do prazo legal, a mora resta invertida ou anulada pela compensação de moras, sendo a não aplicação dos juros moratórios sobre o crédito tributário a sanção decorrente do descumprimento da citada lei.

Leis sem sanção são carentes de efetividade, por este motivo é que a Ciência do Direito nega a existência de norma sem sanção. A sanção, ainda que não esteja explicitamente disposta na norma, decorre do próprio ordenamento jurídico. Dessa forma, há de se estabelecer a suspensão da cobrança de juros como forma de evitar o descumprimento da norma que dispõe sobre o prazo para julgamento das defesas no processo administrativo fiscal, bem como para evitar-se o enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Pública, que continua exigindo juros moratórios mesmo quando ela própria é a causadora da demora.

A jurisprudência, em que pese não haver específica sobre o tema, revela o entendimento de que deve ser sempre observado o princípio da simetria entre o administrado e a administração pública, mormente quando há uma resistência ilegítima do fisco em cumprir os prazos legais para apreciação de defesas, violando os princípios da eficiência, da legalidade e da razoabilidade no momento em que a sua inércia repercute em enriquecimento ilícito em favor da Fazenda Pública.

Dessa forma, a cobrança dos juros de mora, após o prazo legal para julgamento das defesas, afronta o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Recurso Repetitivo e Repercussão Geral, respectivamente, pelo que o descumprimento do prazo legal não pode ser relativizado sem que haja a suspensão da cobrança dos juros de mora.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- ALVIM, Agostinho. **Da inexecução das obrigações e suas consequências**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1949.
- BARRETO JÚNIOR, Jurandir Antonio Sá. “Entre o Ser e o Dever Ser”. **Revista Direitos Fundamentais e Alteridade**, 2019.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BOBBIO, Norberto. **O Positivismo jurídico lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1999.
- BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-auditoria-conjunta-carf.pdf>> Acesso em 10 fev. 2019
- BRASIL. **Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm> Acesso em 10 fev. 2019
- BRASIL. **Dispõe sobre a Administração Tributária Federal**; Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm> Acesso em 10 mar 19
- CAVALCANTI, Thais, **Revista Direitos Fundamentais e Alteridade**. Salvador, V. I, Nº 01, jul dez, 2017, pp. 99-114.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição**. São Paulo: Dialética, 2002.
- GOMES, Orlando. **Obrigações**, atualizado por Edvaldo Brito. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Teoria Geral das Obrigações**, v. 2, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LÔBO, Paulo. **Direito Civil - Obrigações**, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MONTEIRO, Washington, **Curso de Direito Civil**, v. 4, 2015.
- MORAES, Alexandre de. **Reforma Administrativa: Emenda Constitucional nº 19/98**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1983.
- SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da Norma Jurídica**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- VENOSA, Silvío de Salvo. **Direito Civil. Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.