



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E  
SECRETARIADO

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

*PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL- ANÁLISE DA  
LEGISLAÇÃO PERTINENTE.*

**Floriana Cavalcante de Oliveira**

FORTALEZA, DEZEMBRO, 1999

**PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL - ANÁLISE DA  
LEGISLAÇÃO PERTINENTE.**

USEEAC

**Floriana Cavalcante de Oliveira**

**Orientador: José Mariano Neto**

Monografia apresentada à  
Faculdade de Economia,  
Administração, Atuária,  
Contabilidade e Secretariado,  
para obtenção do grau de  
Bacharel em Ciências  
Contábeis.

FORTALEZA- CE

1999

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará- UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

Média

---

Floriana Cavalcante de Oliveira

Nota

---

José Mariano Neto  
Prof. Orientador

Nota  
9,0

---

Marcus Vinícius Veras Machado  
Membro da Banca Examinadora

Nota  
9,0

---

Jose W. Praciano  
Membro da Banca Examinadora

Monografia aprovada em 23 de dezembro de 1999.

**DEDICATÓRIA**

A Deus, por conceder-me a bênção desta conquista.

À minha família, pelo amor, paciência e compreensão nos momentos de ausência.

Ao professor Mariano Neto, pela paciência, dedicação e conhecimentos transmitidos.

A Marcelo Mesquita Silva por todo carinho e amor dedicados.

## AGRADECIMENTOS

ESFEAC

A Eraldo Sá pelo grande apoio e incentivo que proporcionou à elaboração deste trabalho.

Ao amigo Marcos Aurélio pelo apoio e dedicação nos momentos de angústia.

## SUMÁRIO

DEDICATÓRIA .....	IV
AGRADECIMENTOS .....	V
SUMÁRIO .....	VI
LISTA DE SIGLAS USADAS .....	VIII
ANEXOS .....	
1. INTRODUÇÃO .....	01
2. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS .....	04
2.1. JURISDIÇÃO E PROCESSO.....	04
2.2. UNIDADE E DUALIDADE DE JURISDIÇÃO.....	04
2.3. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E PROCESSO JUDICIAL .....	06
2.4. ORIGEM DO DECRETO Nº 70.235/72 .....	08
3. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL .....	10
3.1. CONCEITO .....	10
3.2. PRINCÍPIOS DE DIREITO PROCESSUAL APLICADOS AO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO .....	10
3.3. BASE CONSTITUCIONAL .....	11
3.4. OUTROS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS .....	14
4. TIPOS DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL .....	16
4.1. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PREVENTIVO .....	16
4.2. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO VOLUNTÁRIO .....	23
4.3. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO .....	27
4.3.1. DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DO CRÉDITO .....	27
4.3.2. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	28
4.3.3. CONSEQUÊNCIAS DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	31



5. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS .....	41
6. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO .....	54
7. PRAZOS DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FISCAL .....	56
8. FLUXOGRAMAS .....	58
9. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL .....	61
10. CONCLUSÃO .....	63
11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	64

## LISTA DE SIGLAS USADAS

- ⇒ ADN: Ato Declaratório Normativo;
- ⇒ AI: Auto de Infração;
- ⇒ AR: Aviso de Recebimento;
- ⇒ Art. : Artigo;
- ⇒ C.C.: Conselho de Contribuintes;
- ⇒ CC: Código Civil;
- ⇒ CNPJ: Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica;
- ⇒ Cód.: Código;
- ⇒ COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;
- ⇒ COSAR: Coordenação de Sistema de Arrecadação;
- ⇒ COSIT: Coordenação de Sistema de Tributação;
- ⇒ CPC: Código Processual Civil;
- ⇒ CPF: Cadastro de Pessoa Física;
- ⇒ CPMF: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira;
- ⇒ CSRF: Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- ⇒ CSLL: Contribuição Sobre o Lucro Líquido;
- ⇒ CT: Crédito Tributário;
- ⇒ CTN: Código Tributário Nacional;
- ⇒ DARF: Documento de Arrecadação Financeira;
- ⇒ DISIT: Divisão de Sistema de Tributação;
- ⇒ DOU: Diário Oficial da União;
- ⇒ DRF: Delegacia da Receita Federal;
- ⇒ DRJ: Delegacia da Receita Federal de Julgamento;
- ⇒ Esp. : Especial;
- ⇒ FINSOCIAL: Fundo de Investimento Social;
- ⇒ II: Imposto de Importação;
- ⇒ IN: Instrução Normativa;
- ⇒ IOF: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações, relativas a Títulos e Valores Mobiliários;
- ⇒ IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados;
- ⇒ IRF: Inspeção da Receita Federal;
- ⇒ IRPF: Imposto de Renda de Pessoa Física;
- ⇒ IRPJ: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica;

- ⇒ IRRF: Imposto de Renda Retido na Fonte;
- ⇒ ITR: Imposto sobre Propriedade Territorial Rural;
- ⇒ MF: Ministério da Fazenda;
- ⇒ MP: Medida Provisória;
- ⇒ PAF: Processo Administrativo Fiscal;
- ⇒ PASEP: Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público;
- ⇒ PFN :Procuradoria da Fazenda Nacional;
- ⇒ PGFN : Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional;
- ⇒ PIS: Contribuições para o Programa de Integração Social;
- ⇒ RO : Recurso de Ofício;
- ⇒ RV: Recurso Voluntário;
- ⇒ SELIC : Sistema Especial de Liquidação e Custódia;
- ⇒ SRF: Secretaria da Receita Federal;
- ⇒ STF: Supremo Tribunal Federal;
- ⇒ STJ: Superior Tribunal de Justiça;
- ⇒ Vol. : Voluntário.

## 1. INTRODUÇÃO

O procedimento administrativo tributário, segundo MACHADO (1998, p.345), pode ser entendido em sentido amplo e em sentido restrito.

Em sentido amplo, é o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido restrito, é uma espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.

Em relação à evolução histórica no Brasil, seu surgimento data da era colonial, ainda sobre a estrita dominação de Portugal. É evidente que o modelo português, totalmente arbitrário, ditatorial e centralizador, não proporcionava segurança jurídica, tão defendida posteriormente pelos revolucionários franceses em 1789, e aceita por todas as democracias modernas. Eram Tribunais compostos por magistrados que decidiam de acordo com os ditames do governo lusitano, que podia a qualquer momento, a seu desejo, avocar qualquer causa de solução judicial, decidindo de forma imediata e irreversível.

No Brasil Império, continuamos ainda muito ligados ao antigo colonizador. No Brasil República, com a influência de países mais avançados nesse campo, sobretudo França e Estados Unidos, tivemos um significativo reflexo das mudanças em nossas primeiras constituições.

Na Constituição de 1988 o processo tributário passa a se desenvolver perante as autoridades administrativas, ou perante as judiciais, ou perante ambas sucessivamente; não de forma obrigatória, ou seja, o contribuinte que não tenha discutido administrativamente a matéria, não fica impedido de fazê-lo na esfera judicial.

Atualmente, cada ente federativo, União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem legislação própria em relação ao procedimento administrativo tributário.

Faz-se necessário discorrer sobre a diferença de significado das expressões processo e procedimento, para que se possa fundamentar o uso da terminologia adotada no presente trabalho. Segundo CASTRO (1996) procedimento é um rol estruturado de formalidades, de forma seqüencial, tendo por finalidade a impugnação de atos administrativos junto à própria administração pública, no que concerne à existência, às características ou ao montante da obrigação tributária. Em relação ao processo, este pode ser conceituado como um instrumento do qual se utilizam os órgãos jurisdicionais para dirimir e eliminar os conflitos e fazer cumprir o preceito jurídico pertinente a cada caso que lhes é apresentado em busca de solução.

É defendida, pelos processualistas, a convenção de chamar de processo o que se desenvolver no âmbito do Poder Judiciário; e de procedimento o que diz respeito à esfera

administrativa. De uma forma simplista e sem maiores fundamentações, adota-se neste trabalho esta convenção.

No procedimento administrativo fiscal da União a legislação básica aplicável é o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93 e nº 9.430/96, aplicando subsidiariamente outras regras do direito como as contidas no Direito Processual Civil. O Decreto nº 70.235/72 contém toda a estrutura básica do procedimento administrativo fiscal no Brasil e disciplina, com relativa minuciosidade, desde os chamados atos e termos processuais, dos prazos e outros aspectos do procedimento de julgamento e de consulta fiscal, até o regime jurídico administrativo dos órgãos de julgamento de primeira e segunda instância, respectivamente os próprios Delegados da Receita Federal lotados nas Delegacias especializadas de julgamento e os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que estão divididos competencialmente por matéria em três órgãos. Prevê ainda o mencionado Decreto a competência julgadora do Ministro da Fazenda, em instância especial. Esta instância limita-se ao julgamento de recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto aos Conselhos e à decisão sobre propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes.

Em relação à apresentação deste trabalho, este discorrerá sobre noções introdutórias do procedimento administrativo, procedimento administrativo tributário federal, tipos de procedimento administrativo tributário federal, instâncias administrativas, definitividade da decisão, prazos do procedimento administrativo tributário federal, fluxogramas do procedimento administrativo tributário federal e as considerações acerca do procedimento administrativo.

Nas noções introdutórias, comentou-se sobre jurisdição e processo, unidade e dualidade de jurisdição, procedimento administrativo e processo judicial e a origem do Decreto nº 70.235/72 que, como já foi mencionado, regulamenta o procedimento administrativo fiscal no âmbito da União. No tópico que trata do procedimento administrativo tributário federal abordou-se o conceito do mesmo, os princípios de direito processual e outros aplicados ao procedimento em questão, e a fundamentação constitucional deste processo.

Explicitou-se, ainda, no tópico referente aos tipos de procedimento administrativo tributário federal (preventivo, voluntário e contencioso), suas espécies, determinação e exigência do crédito, formalização da exigência do crédito tributário e conseqüências da exigência do crédito tributário (pagamento, parcelamento, revelia e impugnação). Em seguida, abordou-se as instâncias administrativas, ou seja a primeira, segunda e instância especial, descrevendo-as com particularidades. A definitividade das decisões expõe os casos no âmbito administrativo em que a decisão torna-se definitiva, lembrando-se que o

contribuinte pode a qualquer momento recorrer ao judiciário, mesmo após da definitividade da decisão administrativa. Os prazos do procedimento administrativo tributário federal, dos quais tratou este trabalho, são os previstos no Decreto nº 70.235/72 e nas principais normas processuais.

Por fim, têm-se os fluxogramas que resumem todo o procedimento administrativo tributário federal e as considerações acerca do procedimento administrativo tributário federal.

É coerente destacar que o procedimento administrativo tributário, no Brasil, até hoje não foi submetido a uma ampla sistematização de caráter científico, ou seja, trabalha-se com normas processuais fiscais lacunosas e assistemáticas em decorrência da falta de total sincronia entre o Direito Tributário substantivo (lei positiva) e o Direito Processual Tributário. Embora, seja essa uma discussão inerente aos juristas, cabe ressaltá-la, uma vez que a questão acarreta certas injustiças fiscais, onde o contribuinte, na maioria das vezes, vê-se obrigado a pedir orientação a um profissional (que tenha conhecimento ou noções da área) para defender-se.

Neste contexto, os profissionais da contabilidade podem exercer um papel extremamente importante no auxílio ao contribuinte (ou cliente), uma vez que são conhecedores das operações da empresa. E como grande parte das controvérsias entre o fisco e contribuinte decorrem de análises feitas da escrita contábil da empresa, o contador, de uma certa forma, deve auxiliar seu cliente a defender-se do que tenha sido apurado de forma errônea.

É a isto que este trabalho se propõe: fazer com que os profissionais da contabilidade se envolvam mais no processo de defesa, no âmbito administrativo, de seus clientes através de noções da legislação pertinente ao Procedimento Administrativo Tributário Federal.

## 2. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

Antes de se estudar o procedimento administrativo tributário federal propriamente dito, é preciso rever alguns conceitos jurídicos de extrema relevância para a correta compreensão da matéria. É importante ressaltar, em razão dos objetivos pretendidos, que não se busca o aprofundamento nem o esgotamento das questões adiante tratadas, mas, ao contrário, objetiva-se apenas uma abordagem didática e superficial.

Serão abordados os assuntos sobre jurisdição e processo, unidade e dualidade de jurisdição, procedimento administrativo e processo judicial e a origem do Decreto nº 70.235/72.



### 2.1. JURISDIÇÃO E PROCESSO

Em uma sociedade organizada, compete ao Estado a solução dos litígios surgidos entre as pessoas ou entidades a este pertencentes. Trata-se de uma garantia dos cidadãos de que suas pretensões serão examinadas por um órgão autônomo, desinteressado, onde prevalecerá a aplicação da norma jurídica em sua plenitude, sem considerar a força ou a importância dos que estão envolvidos na questão.

O poder estatal de resolver os litígios surgidos entre os particulares ou entre estes e o próprio Estado é o que denomina-se de jurisdição ou poder jurisdicional. Têm, então, as partes a possibilidade de fazer agir, provocando o exercício da função jurisdicional. A jurisdição, por sua vez, é exercida através do processo.

Entre os diversos princípios que delineiam a jurisdição, importa destacar aqui duas importantes características do poder jurisdicional: a definitividade e a obrigatoriedade do cumprimento de suas decisões. Para que haja verdadeira jurisdição, o órgão que profere as decisões tem o poder de fazê-las cumprir, ainda que à força, e essas decisões não podem mais ser modificadas, principal característica do que se denomina coisa julgada. Somente detém o poder jurisdicional quem tem o poder de decidir com força de coisa julgada, ou seja, de forma definitiva, e que esta decisão prevaleça sobre a vontade da parte vencida.

### 2.2. UNIDADE E DUALIDADE DE JURISDIÇÃO

Em princípio, o exercício do poder jurisdicional, no sistema de divisão de poderes, compete ao Poder Judiciário. Entretanto, no atual estágio histórico em que vivemos, está

longe de haver uma uniformidade quanto a essa questão, sendo a França, exatamente de onde nasceu a teoria de repartição dos poderes do Estado, através de MONTESQUIEU, o exemplo do exercício do poder jurisdicional também pelo Poder Executivo. A doutrina classifica a jurisdição, segundo o seu exercício pelos poderes estatais, em dois grandes sistemas: o de unidade de jurisdição e o de dualidade de jurisdição.

Com estes conceitos básicos, é possível estabelecer como se situa o Brasil nesse sistema. Diz a atual Constituição Federal, em seu Art. 5º, inciso XXXV, que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário a ameaça ou lesão ao direito. Mais do que simplesmente estabelecer uma garantia individual (a do livre acesso ao Poder Judiciário), o preceito constitucional estabelece a regra da UNIDADE DE JURISDIÇÃO no sistema jurídico pátrio. Se todas as questões podem ser levadas ao Poder Judiciário, é consequência lógica que, somente ao Poder Judiciário, é dada a capacidade de examinar as questões a ele submetidas de forma definitiva, com efeito de coisa julgada, e, portanto, somente o Poder Judiciário detém, no sistema jurídico brasileiro, o poder jurisdicional. Em relação à decisão judicial pode-se afirmar que:

**“pode ser irrecorrível porque já se percorreram todas as instâncias competentes e foram utilizados todos os recursos permitidos em lei, ou porque o prazo para interposição de recurso se esgotou sem que a parte interessada tenha tomado qualquer providência para o prosseguimento da ação judicial” (FABRETTI, 1997, p.165).**

Como foi mencionado anteriormente, no período imperial, o Brasil adotou, no que se refere às questões tributárias, o sistema de dualidade de jurisdição, ficando por longo tempo vedado ao contribuinte o acesso ao Poder Judiciário. Tal sistema, entretanto, foi adotado com extremas distorções, porquanto o contribuinte não possuía qualquer garantia processual e os julgadores eram diretamente ligados ao poder tributante.

Mesmo sendo prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário a solução dos conflitos surgidos na sociedade, nada impede que o Estado crie formas alternativas de solucionar esses conflitos. Exemplo desses meios alternativos são os juízos arbitrais criados pela Lei nº 9.307/96, recentemente modificados no sistema processual nacional para lhes dar maior aplicabilidade e eficácia, aplicáveis essencialmente no que se refere aos direitos disponíveis.

É nesse sistema de solução alternativa dos conflitos que se insere o procedimento administrativo fiscal, muito embora, por ser a matéria tributária situada na seara dos direitos indisponíveis, não comporta soluções no campo da conciliação. Tal como inserido no ordenamento jurídico brasileiro, o procedimento administrativo fiscal visa solucionar os conflitos surgidos entre os contribuintes e o fisco, visando principalmente a correta aplicação

da legislação tributária, mas sem função jurisdicional. Conclui-se que com a República, foi abolido no Brasil o contencioso administrativo, firmando-se a regra da unidade de jurisdição, reiterada no art. 5º, inciso XXXV, da vigente Constituição, ao preceituar que a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça ao direito individual. No Brasil, portanto, inexistente o verdadeiro contencioso administrativo, com função jurisdicional. É, entretanto, usada tal denominação com relação aos Tribunais, Conselhos, ou outros órgãos que exercem funções decisórias no âmbito da administração e sem eficácia de coisa julgada material. Mais uma vez conceituando processo tem-se um instrumento do qual se utilizam os órgãos jurisdicionais para dirimir e eliminar os conflitos e fazer cumprir o preceito jurídico pertinente a cada caso que lhes é apresentado em busca de solução.

### **2.3. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E PROCESSO JUDICIAL**

O procedimento administrativo tributário, como um processo não-jurisdicional, tem uma função de revisão interna do ato administrativo de lançamento, sem, que contudo, suas decisões sejam definitivas. A matéria objeto do processo administrativo pode, a qualquer tempo (antes, durante ou depois do processo administrativo), ser levada à apreciação do Poder Judiciário.

A existência do procedimento administrativo, entretanto, é conveniente tanto para a administração, que tem a oportunidade de rever seus atos, no sentido de aprimorá-los ou mesmo cancelá-los, evitando demandas judiciais desnecessárias, como para o contribuinte que pode tentar forçar a modificação do lançamento pela própria administração, em um processo gratuito, sem a intermediação de advogado e com a garantia de que não será cobrado enquanto não for decidida a questão.

É importante destacar que a propositura de ação judicial preventiva (antes do lançamento do tributo) não impede à Fazenda Pública de formalizar o lançamento, mesmo que haja suspensão da exigibilidade do crédito tributário por qualquer das formas mencionadas no art. 151 do CTN.

A propositura de ação judicial pelo contribuinte, por outro lado, traz conseqüências para o procedimento administrativo, caso este não tenha se encerrado (no caso de ser proposta a ação judicial após o início do procedimento administrativo), ou venha a ser instaurado (nos casos de ação judicial preventiva). De fato, em havendo o deslocamento da lide para o Poder Judiciário, perde o sentido a revisão do ato administrativo internamente. Do contrário, existiria a absurda hipótese de modificação de decisão judicial transitada em julgado, pela autoridade administrativa. Basta imaginar um procedimento administrativo que,

permanecendo tramitando mesmo após a propositura de ação judicial, venha a ser decidido após o trânsito em julgado da sentença judicial e no sentido contrário desta.

Em verdade, a decisão judicial sempre prevalece sobre a decisão administrativa, e o procedimento administrativo passa a não mais fazer sentido, em havendo ação judicial tratando da mesma questão. O comando do Art. 38, parágrafo único da Lei nº 6.830/80, é claro e dispõe que a propositura de ação judicial pelo contribuinte importa em desistência do processo administrativo.

Assim, deve haver cautela na interpretação do parágrafo único do Art. 62 do Decreto nº 70.235/72 que diz que durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

Esta norma, quando se refere a que o curso do procedimento administrativo não será suspenso com a medida judicial, refere-se aos processos judiciais que tratam do próprio rito do procedimento administrativo, ou da continuidade dos atos processuais posteriores à fase litigiosa, como a cobrança amigável, mas nunca o prosseguimento das fases de julgamento, que perdem o seu objeto pela propositura da ação judicial. Tal entendimento é expresso em Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional publicado no DOU de 10/07/78, página 16431.

Regulamentando a questão, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação baixou o Ato Declaratório Normativo nº 3/96, que tem a seguinte redação:

- “a) a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial (por qualquer modalidade processual), antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto importa em renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto;**
- b) consequentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciado (por exemplo aspectos formais do lançamento, base de cálculo etc.);**
- c) no caso do item “a”, a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, se for o caso, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvada a aplicação do disposto no art. 149 do CTN;**
- d) na hipótese da alínea anterior, não se verificando a ressalva ali contida, proceder-se-á a inscrição em dívida ativa, deixando de fazê-lo, para aguardar o pronunciamento judicial, somente quando demonstrada a ocorrência do disposto nos incisos II (depósito do montante integral do débito) ou IV (concessão de medida liminar em mandado de segurança), do Art. 151, do CTN;**
- e) é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário, sem julgamento do mérito (Art. 267 do CPC);”**

Com relação às tentativas de protelação por parte dos contribuintes, que defendiam a tese sobre a possibilidade de interpor recurso aos Conselhos de Contribuintes contra as decisões que davam por encerrado o procedimento administrativo, esclarece o MEMORANDO COSIT nº 195/96:

**"Em face de questionamentos, apresentados a esta COSIT/SRF, sobre qual o procedimento a ser adotado pelas Unidades Sub-Regionais (DRFs/IRFs) quando o litigante insistir em apresentar recurso para o Conselho de Contribuintes, mesmo já tendo sido proferida decisão formal declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, nas hipóteses previstas no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03, de 14/02/1996 (o qual estabelece o tratamento a ser dispensado ao processo fiscal que esteja tramitando na fase administrativa quando o contribuinte opta pela via judicial), venho orientar o seguinte:**

**a) se, após tomar ciência da decisão declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida (alínea "c" do ADN), o contribuinte quiser entrar com o recurso para a segunda instância, ele deve ser esclarecido/informado, pela autoridade preparadora, do não cabimento de tal apelação;**

**b)entretanto, se houver insistência em protocolizar tal pedido, o mesmo deverá ser despachado sumariamente pelo titular da DRF/IRF, que negará seguimento de tal recurso e determinará a adoção das demais providências previstas no referido Ato Declaratório Normativo."**

#### **2.4. ORIGEM DO DECRETO Nº 70.235/72**

A fundamentação legal do procedimento administrativo tributário federal, como foi dito anteriormente, advém do Decreto nº 70.235/72 que se originou do Decreto-Lei nº 822/69. Esse Decreto-Lei foi baixado pela junta militar que governava o País e que, por força de Atos Institucionais, detinham plenos poderes legislativos, em substituição ao Congresso Nacional que estava em recesso forçado. Essa norma delegou ao Poder Executivo a competência para regular o procedimento administrativo fiscal.

No seu artigo 1º, o Decreto-Lei extinguiu a garantia de instância nos recursos de decisão administrativa fiscal (tirou a obrigatoriedade de depósito para recurso). Convém reproduzir o seu embasamento e os artigos 2º e 3º, de suma valia para o entendimento da origem do Decreto nº 70.235/72 (que ainda hoje regula o procedimento administrativo fiscal da União):

**"Decreto-Lei nº 822/69: Os Ministros da Marinha de guerra, do exército e da aeronáutica Militar, usando das atribuições que lhe confere o art. 1º do Ato Institucional nº 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o par**

**1º do art. 2º do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, decretam:**

**( ... )**

**Art. 2º: o Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.**

**Art. 3º: ficará revogada, a partir da publicação do Ato do Poder Executivo que regular o assunto, a legislação referente à matéria mencionada no art. 2º, deste Decreto-Lei.”**

Todos os atos praticados pela junta militar que governou o país, mesmo aqueles que contrariaram a Constituição então vigente, como os de caráter legislativo, foram posteriormente convalidados pela Emenda Constitucional nº 1/69, também baixada pela referida junta.

Somente em 1972, o Poder Executivo, já sob o funcionamento do Congresso Nacional, baixou o Decreto nº 70.235, de 6 de março, utilizando os poderes outorgados pelo citado Decreto-Lei.

Importante notar que o art. 2º do Decreto-Lei diz regulará e não, regulamentará. A distinção é relevante para a discussão que se gerou no passado sobre a real natureza do Decreto nº 70.235/72. Hoje, encontra-se pacificado o entendimento de que esse Decreto tem *status* de lei, e não é por outro motivo que suas modificações mais recentes foram feitas através de lei ordinária. Por fim, cabe salientar que as mesmas decisões judiciais que afirmaram a posição hierárquica de lei do Decreto nº 70.235/72 destacam que os poderes outorgados pelo Decreto-Lei nº 822/69 se exauriram com a edição daquele diploma legal.

O Decreto nº 70.235/72 teve como grande mérito a unificação da legislação processual. A tônica na sistemática brasileira era que a legislação substantiva, que tratava da imposição de um tributo, trouxesse, paralelamente, no mesmo diploma legal, as regras processuais específicas para cobrança daquela tributo, estabelecendo formas, prazos e terminologia próprios, gerando uma adversidade de normas de difícil assimilação pelos contribuintes.

O processo administrativo fiscal em vigor prevê, basicamente, o julgamento dos processos em duas instâncias ordinárias, Delegacias da Receita Federal de Julgamento e Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, com uma instância especial.

### **3. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL**

Este tópico irá expor o conceito de procedimento administrativo, os princípios de direito processual aplicados ao procedimento administrativo, a base constitucional do procedimento administrativo tributário federal e outros princípios aplicáveis ao procedimento administrativo fiscal.

#### **3.1. CONCEITO**

Segundo CABRAL (1993) procedimento é a ação desenvolvida para a obtenção de uma finalidade de acordo com uma sucessão de atos, de forma preestabelecida, visando prosseguir ou se atuar em um processo.

Referindo-se ao procedimento administrativo tributário este é uma ação desenvolvida que tem por finalidade impugnar os atos administrativos junto à própria administração pública, no que diz respeito à existência, às características ou ao montante da obrigação tributária.

#### **3.2. PRINCÍPIOS DE DIREITO PROCESSUAL APLICADOS AO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO<sup>1</sup>**

Antes de especificar os princípios que se referem ao procedimento administrativo tributário, torna-se necessário uma breve exposição dos denominados princípios processuais. Estes são, na verdade, um rol de postulados que norteiam o desenvolvimento e a conformidade dos processos.

Dentre eles destaca-se o princípio dispositivo, da liberdade da audiência, da oralidade, da publicidade dos atos processuais, da economia processual, da eventualidade, da verdade material, da verdade formal, da lealdade e princípio do duplo grau de jurisdição.

No princípio dispositivo as partes envolvidas são as responsáveis pela obrigação processual de início, desenvolvimento, manutenção ou término do processo. Não é muito aplicado no âmbito tributário.

O princípio da bilateralidade da audiência diz respeito à obrigatoriedade de citação do réu, a fim de não invalidar o processo.

---

<sup>1</sup> Adaptado da obra de Dejalma de Campos, Direito Processual Tributário, 1998, 5ª ed., pp. 24 e 25

Em relação ao princípio da oralidade têm-se o fato de que é possível que se utilize da palavra falada, sem descartar a utilização da documentação. Por isso aquele que for julgar utiliza-se da colheita e avaliação das provas.

Pelo princípio da publicidade dos atos processuais tanto as partes como terceiros podem ter acesso aos autos, podendo manuseá-los, podendo assistir a audiências e sessões de julgamento. Existem, no entanto, os casos expressos em lei onde não se admite a total publicidade.

O princípio da economia processual, como o próprio nome evidencia, refere-se ao fato de dirimir tudo que possa vir a protelar o processo. Descarta atos dilatatórios desnecessários, respeitando de forma substancial o limite do direito de defesa e evitando as possibilidade de erro.

O princípio da eventualidade ou da preclusão explícita que determinados atos que são praticados fora de suas devidas etapas devem ser providos de eficácia.

Pelo o princípio da verdade material cabe ao magistrado descobrir a verdade objetiva dos fatos, independentemente do que as partes alegam ou provam.

Princípio da verdade formal é aquele em que o magistrado deve considerar autênticos ou certos todos os fatos que não apresentarem controvérsias, acatando as provas levantadas por cada uma das partes.

O princípio da lealdade refere-se ao dever das partes e seus procuradores de expor os fatos em Juízo conforme a verdade, agindo com lealdade e boa-fé, podendo responder em juízo caso não o façam. Não se pode formular pretensões que intencionalmente sejam desprovidas de fundamento.

O princípio do duplo grau de jurisdição (não confundir com dualidade de jurisdição, que é vedada em nossa legislação) garante à parte que não se conformar com a decisão de primeiro grau que ela possa recorrer ao segundo grau de jurisdição. Sempre por meio do recurso competente e no prazo estabelecido por lei.

### 3.3. BASE CONSTITUCIONAL

**“Dentre as várias diferenças existentes entre a função jurisdicional e administrativa, podemos destacar a que diz respeito à posição estatal. Na primeira, o Estado atua de forma imparcial ao conflito, ao passo que, no exercício da função administrativa, atua como parte e como julgador, simultaneamente.” (CASTRO,1996, p.123).**

Percebe-se, então, pelo supracitado que de forma totalmente adversa do que se evidencia na esfera judicial, a via administrativa possui como características principais a

iniciativa e parcialidade. Sendo assim, não há como negar a necessidade imprescindível da observância aos princípios constitucionais em geral, e em especial aos tributários, a fim de que se propicie ao contribuinte a mais ampla defesa diante da pretensão estatal, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

Os princípios da ampla defesa, do contraditório, e do devido processo legal são garantias mínimas ao procedimento administrativo tributário, são propiciadores da preservação do direito de defesa do particular, direito fundamental a todos quantos se encontrem constringidos pela ação sancionadora do Poder Público.

Na Constituição Federal vigente em seu artigo quinto, *caput* e incisos aqui transcritos, encontram-se algumas normas que guardam relação com o processo em estudo:

**“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”**

( ... )

**“XXXV: a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito.”**

O princípio da Unidade de Jurisdição é conseqüência da regra contida no inciso em comento, que concede exclusividade ao Poder Judiciário para prestação jurisdicional. É uma regra limitadora do procedimento administrativo, por decorrência lógica, e dela se infere que as decisões administrativas não são definitivas e seu cumprimento depende de provimento judicial.

**“LIV: Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”**

A todos é garantido o direito de manifestar-se e de impugnar, bem como a ampla defesa, tudo de acordo com o devido processo legal. Garantia de que quando a administração tiver de decidir sobre interesse do administrado, inclusive impor-lhe penalidade, deverá fazê-lo mediante processo regular, com possibilidade de defesa.

**“LV: Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes.”**

A ampla defesa é a cientificação do processo ao administrado. Seria a oportunidade para contestar, contraditar, produzir provas, acompanhar a respectiva instrução e utilizar-se

de recursos cabíveis a fim de combater condutas, fatos, argumentos, interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais ou morais ao administrado.

O contraditório traduz-se na faculdade da parte de manifestar sua posição sobre fatos ou documentos trazidos ao processo pela parte contrária. É o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

Assegura-se às partes o direito de falar (contraditar e participar) à medida em que haja alegações, argumentações, provas e contraprovas, ou seja, a elas assegura-se igual oportunidade de participação e de contrariedade em todos os atos processuais.

**“LVI: São inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos.”**

No entanto, não obstante a clareza do dispositivo constitucional, deve-se fazer referência a novas posições, especialmente de natureza doutrinária, que têm trazido à matéria algumas inovações. A principal delas refere-se à aplicação do princípio da proporcionalidade; é que da mesma forma que hoje se entende como incontestável o fato de que o direito de propriedade, constitucionalmente garantido, sofre as restrições das demandas sociais, também o princípio da inadmissibilidade das provas ilícitas estaria a merecer atenuação quando confrontado com outros bens de igual ou maior valor protegidos pela Carta Magna. Assim, por exemplo, tem a doutrina nacional e estrangeira admitido:

- a) a utilização de prova favorável ao acusado ainda que colhida com infringência a direitos fundamentais seus ou de terceiros, quando indispensáveis e quando produzida pelo próprio interessado;
- b) a admissibilidade da prova ilícita em favor do réu, quando esta é a única possível.

Conclui-se que a inadmissibilidade embutida no texto constitucional não inclui apenas as provas ilícitas (aquelas obtidas com violação de regras do direito material), mas também as provas ilegítimas (as obtidas com afronta a preceitos do direito processual).

**“LX: A Lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem.”**

A publicidade dos atos do procedimento administrativo é analisada segundo a norma constitucional e as regras que tratam do sigilo fiscal. O que ocorre de fato, na prática, é o misto entre o sigilo do procedimento, na primeira instância julgadora (os autos não estão sujeitos a terceiros, estranhos ao processo), e a publicidade parcial (Ex.: Conselho de Contribuintes, onde as sessões de julgamento são públicas).

Além desses quatro princípios, na atual Constituição Federal, há outras normas que também são aplicáveis ao procedimento administrativo fiscal, como nos incisos XXXIII e XXXIV de seu Art. 5º:

**“XXXIII: Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.”**

**“XXXIV: São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:**

- a) O direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;**
- b) A obtenção de certidões negativas em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal.”**

A palavra petição origina-se do latim, *petitio*, do verbo *petere* que significa dirigir-se, reclamar, solicitar. Em sentido genérico refere-se à reclamação, pedido ou requerimento, formulado perante autoridades administrativas ou diante do poder público, com o intuito de expor alguma pretensão, fazer algum pedido ou para se fazer sugestões. Mas não se restringe a assegurar somente a entrega, no protocolo das repartições públicas, de um requerimento, visto que é o direito de obter do poder público a manifestação fundamentada deste a respeito do que lhe foi solicitado.

### **3.4. OUTROS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS**

A doutrina estabeleceu alguns princípios, além dos supracitados, que mesmo não estando expressos de forma direta, decorrem da própria Constituição Federal e de princípios gerais de direito (especialmente do direito processual). Dentre os princípios destacamos o da legalidade ou legalidade objetiva, oficialidade, informalidade e verdade material.

Segundo o princípio da legalidade o procedimento administrativo tributário deve seguir estritamente o que expressa a lei, ou seja, tanto a sua instauração como seu desenvolvimento devem ser fundamentados e delimitados pelos ditames legais.

**“por este princípio exige-se que o procedimento administrativo seja instaurado com base e para a preservação da Lei e, ao mesmo tempo que ampara ao particular, serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva.”(CAMPOS, 1998, p.43).**

O princípio da legalidade está previsto no Art. 37 da Constituição Federal como princípio geral da administração pública, juntamente com os princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Segundo o princípio da oficialidade, sendo missão constitucional do Executivo prezar pela legalidade dos atos de seus agentes, iniciando o processo, compete à própria administração pública impulsioná-lo até sua conclusão, empenhando-se no sentido de reunir o conhecimento dos atos necessários ao seu esclarecimento. Contrapõe-se ao princípio da inércia, aplicável ao processo civil e que procura preservar a neutralidade do julgador que age apenas quando provocados pelas partes e no limite dos seus pedidos, sendo que a falta de iniciativa das partes enseja o encerramento do processo. No processo administrativo, este não só não se encerra pela passagem do tempo, como a falta de providências da administração em movimentá-lo enseja a responsabilização do servidor que injustificadamente deixar de praticar ato de sua responsabilidade.

Pelo princípio da informalidade o processo administrativo deve ser simples e informal, contudo sem deixar de observar a forma e requisitos mínimos indispensáveis à regular constituição e segurança jurídica dos atos que compõem o processo. Pode-se dizer que o informalismo, hoje, se relaciona mais com os pressupostos processuais - inexigibilidade de requisitos especiais para a petição inicial (impugnação e recurso voluntário) e para a representação (que não precisa ser efetivada por meio de advogado), por exemplo -, e menos com os atos que conformam o curso do procedimento propriamente dito.

De acordo com o princípio da verdade material a Administração, com base em fatos reais, deve tomar suas decisões sem estar obrigatoriamente submetida aos aspectos apresentados pelos sujeitos do processo. A Administração passa a ter o direito e dever de trazer para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada. No que diz respeito às provas, desde que obtidas por meios lícitos, a Administração passa a ter plena liberdade de produzi-las. A investigação dos fatos deve trazer aos autos o que realmente ocorreu, a realidade, ao contrário do processo em que vigora a verdade formal, onde o julgador deve apreender os fatos do que contiver os autos. A Administração, especialmente em razão do princípio da moralidade, da boa-fé, deve aplicar a lei corretamente, devendo verificar o seu suporte fático segundo efetivamente o que ocorreu no mundo real.

## 4. TIPOS DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Neste trabalho a divisão dos tipos de procedimento mostra-se da seguinte forma:

- ⇒ procedimento administrativo tributário preventivo;
- ⇒ procedimento administrativo tributário voluntário;
- ⇒ procedimento administrativo tributário contencioso.

### 4.1. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PREVENTIVO

O procedimento administrativo tributário preventivo não assume o caráter de lide e suas espécies são a consulta e a denúncia espontânea.

A consulta é o procedimento pelo qual o contribuinte, espontaneamente, dirige-se à autoridade tributária, com o intuito de eliminar dúvidas quanto à utilização e à interpretação da legislação tributária aplicáveis a determinado fato.

É, em suma, um instrumento legal para sanar as dúvidas da legislação. Sua finalidade é proporcionar ao contribuinte a ciência de que deverá ou não tributar o fato; livrá-lo da possibilidade de pagar indevidamente algum tributo; resguardá-lo de um auto de infração, decorrente de fiscalização, que possa recair sobre aquela matéria consultada.

Sua regulamentação está no Decreto nº 70.235/72, artigos 46 a 53, e na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 48 a 50. Os artigos 48 a 50, da Lei nº 9.430/96, promoveram ampla reformulação no Processo Administrativo de Consulta, consultas estas posteriormente detalhadas nas Instruções Normativas SRF nº 02, de 09/01/97, nº 49, de 22/05/97, e nº 83, de 31/10/97.

No processo de consulta à legislação tributária, existia a previsão de exame em duas instâncias (Superintendências e COSIT), com recurso voluntário ou de ofício, conforme fosse a solução favorável ao sujeito passivo ou não. Já na consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, o exame dava-se em duas instâncias obrigatórias (DISIT e COSIT), sendo que a classificação fiscal adotada pelo consulente, enquanto pendente de decisão, prevalecia para todos os efeitos, mesmo que a consulta decidisse de forma contrária. Isso favorecia o contribuinte que desejava pagar menos tributos na importação de mercadorias e se beneficiava com a demora na solução da consulta.

Atualmente, os procedimentos de consulta estão unificados, vejamos o que diz a Lei nº 9.430/96, em seu Art. 50:

**“Art. 50: Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação fiscal de mercadorias as disposições dos artigos. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 48 desta Lei.”**

É preciso reiterar-se das atualizações da legislação. Sendo assim, destaca-se o fato da Lei nº 9.430/96 (em seu Art. 49) tornar inaplicáveis para os processos de consulta, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, as disposições dos artigos 54 a 58 do Decreto nº 70.235/72, exatamente aqueles que tratam da competência para julgamento e dos recursos cabíveis, permanecendo aplicáveis, subsidiariamente, os artigos 46 a 53 do Decreto em questão.

A legitimidade para a formulação da consulta, descrita no Art. 46 e parágrafo único do Decreto nº 70.235/72, é:

- ⇒ do sujeito passivo da obrigação tributária;
- ⇒ dos órgãos da administração pública;
- ⇒ das entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.

Entende-se por sujeito passivo o contribuinte, o responsável, o substituto tributário e a pessoa obrigada ao cumprimento de obrigação acessória.

Se a pessoa jurídica possuir mais de um estabelecimento, a consulta será formulada pelo estabelecimento matriz e por ele comunicada a todos os demais estabelecimentos.

Para que se possa formular uma consulta e esta ser considerada válida, deve-se seguir certas normas contidas nos artigos 46 e 47 do Decreto nº 70.235/72 e na IN SRF nº 2/97. São elas:

1. ser formulada por escrito;

Conclui-se, neste item, que o serviço de plantão fiscal (atendimento informal ao contribuinte para esclarecer dúvidas) não resguarda o contribuinte de um lançamento de ofício, por ser uma orientação verbal sem efeito vinculante.

2. ser dirigida ao Coordenador - Geral do Sistema de Tributação ou Superintendente Regional da Receita Federal, conforme o caso, e entregue na unidade da SRF do domicílio fiscal do consulente;

A Secretaria da Receita Federal terá a incumbência preliminar de:

- a) verificar se, na formulação da consulta, todos os requisitos foram observados e se instruções adequadas foram utilizadas;
- b) no caso de inobservância, orientar o interessado quanto à forma correta de proceder;

- c) organizar o processo e encaminhá-lo à Superintendência Regional da Receita Federal a que estiver subordinado, desde que atendidas as formalidades previstas.
3. versar sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado;
  4. conter a declaração prevista no inciso II, Art. 3º da IN SRF nº 2/97, que trata dos requisitos para a formulação de consulta, e que no caso de pessoa jurídica com mais de um estabelecimento deve referir-se a todos.
  5. no caso de classificação fiscal de mercadorias, atender aos artigos 4º e 5º da IN SRF nº 2/97. Esses artigos referem-se, respectivamente, à obrigação de fornecer (consultante) informações sobre o produto e limitações à formulação de consulta com mais de um tributo ou contribuição por petição;
  6. referir-se a um único tributo ou contribuição, salvo em caso de matérias conexas.

De acordo com o Art. 48, incisos I e II do Decreto nº 70.235/72, tem-se como um dos efeitos da consulta:

**“Art. 48: Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:  
I-de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;  
II-de decisão de segunda instância.”**

Partindo-se do artigo em questão, pode-se fazer uma análise da principal garantia dada ao contribuinte em um processo de consulta: que nenhum procedimento fiscal será instaurado para apurar a matéria objeto de consulta. A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência (pelo consultante), da decisão que a soluciona, desde que o pagamento ocorra nesse prazo, quando for o caso.

Trata-se de uma garantia de que o fisco não vai agir até que seja solucionada a consulta, de forma a não inibir a iniciativa do sujeito passivo de procurar orientação oficial.

Ressalta-se, porém, que a garantia estende-se apenas à matéria consultada, o que significa que um contribuinte que protocolize uma consulta, por exemplo, sobre o COFINS, está sujeito à fiscalização de outros tributos.

Destaca-se, também o fato de que a garantia só é fornecida ao item objeto de consulta. Assim, por exemplo, em uma consulta pertinente a um item específico que irá compor a base de cálculo do Imposto de Renda, não impedirá a fiscalização sobre outras matérias inerentes ao Imposto de Renda.

Os efeitos da consulta formulada pela matriz da pessoa jurídica estendem-se aos demais estabelecimentos.

Em se tratando de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão (Art. 51 do Decreto nº 70.235/72).

Por força do disposto no Art. 161, § 2º do CTN, formulada a consulta antes do prazo legal para pagamento do tributo ou contribuição, os juros de mora não incidirão até o trigésimo dia a contar da data da ciência da decisão, nem haverá acréscimo de penalidade, se o recolhimento for efetuado no mesmo prazo.

**“Art. 49: A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para a apresentação de declaração de rendimentos.”**

É mister mencionarmos o Art. 49 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que ele veda a omissão do pagamento nos casos enumerados. A retenção na fonte, caso não seja paga, constitui crime contra a ordem tributária, sendo assim, o contribuinte não pode deixar de recolhê-lo mesmo durante uma consulta. Por tributo autolancado, no sentido utilizado pela lei, entenda-se o IPI (em que o sujeito passivo cobra do destinatário da mercadoria e o recolhe aos cofres públicos), que também não é suspenso pela apresentação da consulta. O mesmo fato acontece com a declaração de rendimentos, ou seja, o contribuinte deverá apresentá-la e esperar o resultado da consulta.

Uma vez vencido o prazo para o recolhimento, deverá o contribuinte recolher o tributo. E se for o caso utilizar-se, posteriormente, dos instrumentos de restituição ou compensação, se houver previsão legal, de tributos que serão explicados em tópicos ulteriores.

Há uma outra disposição legal que merece um certo aprofundamento. Diz o Art. 50 do Decreto nº 70.235/72 :

**“Art. 50: A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões.”**

No intervalo de tempo entre a decisão de primeira instância e a decisão de segunda instância, caso o contribuinte siga a orientação dada na primeira instância, não será obrigado a recolher o tributo que deixou de ser pago, desde que se refira à retenção na fonte ou outro lançamento, recolhendo a diferença de tributo não pago nos demais casos. No que se refere à decisão de segunda instância, por ser definitiva, o contribuinte está

obrigado a agir de acordo com os seus ditames. Sendo assim, deverão ser corrigidos os atos praticados desde a protocolação até a data da decisão de primeira instância; também, os praticados no intervalo das decisões de primeira e segunda instância, exceto nas hipóteses de imposto não retido na fonte ou autolancado.

É importante observar que não produz efeitos a consulta formulada (Art. 11 da IN SRF nº 2/97):

- a) em desacordo com os requisitos de validade estabelecidos (itens "1" a "5" anteriormente citados);
- b) em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida;
- c) por quem estiver intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;
- d) sobre fato objeto de litígio, de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa ou judicial;
- e) por quem estiver sob procedimento fiscal, iniciado antes de sua apresentação, para apurar os fatos que se relacionem com a matéria consultada;
- f) quando o fato houver sido objeto de solução anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;
- g) quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado na imprensa oficial antes de sua apresentação;
- h) quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária;
- i) quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;
- j) quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;
- k) quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for excusável, a critério da autoridade julgadora;
- l) que abranja produto já classificado em processos anteriores de consulta, cuja decisão tenha sido publicada no Diário Oficial da União.

Quando a pessoa jurídica, que estiver formulando a consulta, possuir mais de um estabelecimento devem ser observados os itens "c" a "e" em relação a todos os estabelecimentos.

Se o sujeito passivo houver readquirido a espontaneidade por não haver sido prorrogado o prazo do § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, mesmo que a fiscalização não tenha sido encerrada, não se aplica a letra "e" supra.

O preparo do processo de consulta e a verificação do completo atendimento dos seus requisitos e limitações compete ao dirigente do órgão da Secretaria da Receita Federal do domicílio fiscal do consulente.

A solução da consulta ou a declaração de sua ineficácia compete, em instância única à:

- a) Coordenação Geral do Sistema de Tributação, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;
- b) Coordenação Geral do Sistema Aduaneiro, nos casos de consultas que se referem à classificação fiscal de mercadorias, formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, independentemente de sua finalidade se relacionar a tributo interno ou sobre o comércio exterior;
- c) Superintendência Regional da Receita Federal, nos demais casos.

Na solução dos processos de consulta, a autoridade julgadora deve observar os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes e, contra a decisão, ou contra o despacho que declarar sua ineficácia, não cabe recurso nem pedido de reconsideração (Art. 48, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.430/96). É evidente que o impedimento do recurso ou do pedido de reconsideração restringe-se à esfera administrativa, o que equivale dizer que o contribuinte ainda pode recorrer à esfera judicial.

A Lei nº 9.430/96 introduziu importante inovação no que se refere à consulta, determinando que as soluções desses processos sejam publicadas na imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal (Art. 48, §4º).

O Recurso Especial no processo de consulta está regulado nos parágrafos 5º a 12, do Art. 48, da Lei nº 9.430/96. O Recurso Especial pode ser interposto quando houver divergência de soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica. A norma é omissa e portanto a divergência pode se verificar entre decisões dos órgãos regionais ou de um órgão regional com outra do órgão central e até entre decisões do próprio órgão central.

O Recurso Especial não tem efeito suspensivo, o que significa que a decisão gera seus efeitos mesmo que pendente de apreciação o recurso, e compete à COSIT solucioná-lo. Pode interpor o Recurso Especial o sujeito passivo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contado da ciência da solução da sua consulta. Também pode interpor esse mesmo recurso o sujeito passivo que obteve solução de consulta sua anteriormente formulada e que tenha conhecimento de solução de idêntica matéria divergente daquela. O

prazo para interposição do recurso, nessa hipótese, é de trinta dias da publicação da resposta à consulta divergente.

Qualquer servidor da administração tributária que tiver conhecimento das soluções divergentes deverá formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, na qual deverão ser encaminhadas as referidas soluções divergentes. Não há prazo para formalização dessa representação, que pode ser feita a qualquer tempo.

A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento. O consultante que teve a solução de sua consulta deve ser imediatamente cientificado da decisão que uniformizou o entendimento, gerando essa decisão efeitos somente a partir dos fatos geradores que ocorrerem após a ciência, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Tratando-se de classificação fiscal de mercadorias, quando for alterada ou reformada a decisão proferida em processo de consulta, a nova orientação aplica-se somente após a data da ciência.

Mesmo após a solução de uma consulta ou a uniformização de soluções divergentes mediante recurso especial, pode a administração tributária alterar o entendimento expresso em suas decisões. Nesse caso, o sujeito passivo que teve sua solução alterada deverá ser cientificado da mudança de entendimento. A lei prevê, ainda, de forma alternativa, a possibilidade de publicação na imprensa oficial, como meio de dar conhecimento ao sujeito passivo da alteração de orientação. Os efeitos dessa alteração, contudo, somente atingem os fatos geradores que ocorram após a ciência ou a publicação na imprensa oficial da nova orientação.

Dentro, ainda do procedimento administrativo preventivo, encontramos a denúncia espontânea.

A ocorrência da denúncia espontânea dá-se com base no artigo 138 do CTN, que tem a seguinte redação:

**“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e de juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.**

**Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”**

No âmbito federal, o parágrafo único do artigo retro citado torna-se mais maleável a partir da edição da Lei nº 9.430/96, com a redação dada a seu Art. 47 pelo Art. 70 da Lei nº 9.532/97, à medida que permite que se utilize desse benefício até o 20º dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, somente nos casos de impostos e contribuições previamente declarados.

Quanto à outra condição estabelecida no *caput* do artigo transcrito, referindo-se à necessidade de pagamento do valor devido, estabelece a Súmula 208 do antigo Tribunal Federal de Recursos que: "A simples confissão da dívida, acompanhado do seu pedido de parcelamento, não representa denúncia espontânea".

No entanto, esse procedimento não é pacífico no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Contudo, é possível excluir a responsabilidade por infrações desde que o contribuinte ou o responsável denuncie espontaneamente a infração, pagando o tributo devido atualizado monetariamente, acrescido de juros de mora, ou efetuando depósito da importância que for arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração, isto antes de qualquer procedimento administrativo referente à infração.

#### 4.2. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO VOLUNTÁRIO

Além dos procedimentos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários e de consulta, que encontram-se regulados no Decreto nº 70.235/72, existem outros procedimentos fiscais que transitam na esfera administrativa, especialmente no âmbito das Delegacias e Inspetorias da Receita Federal. Dentre eles destacam-se o pedido de restituição, o pedido de compensação e o pedido de ressarcimento de tributos.

A possibilidade de restituição, ressarcimento e compensação de tributos tem fundamento em diversos princípios constitucionais de direito tributário. No entanto, só recentemente vieram a ser admitidos pela legislação infraconstitucional, inobstante, ainda, há muito tempo ser previsto pelo CTN, por exemplo, a possibilidade de compensação, conforme narra seu artigo 170:

**"A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública."**

Desta forma, como sobressai do texto, a lei pode autorizar a restituição, ressarcimento e compensação, e assim o fez a Lei nº 9.779/99, garantindo ao contribuinte (uma vez preenchidas as condições e requisitos legais) o não-confisco de sua receita.

Portanto, sendo a matéria em tela minuciosamente tratada pela Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, alterada e atualizada pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997 e, não sendo o escopo do presente trabalho, não se apresentará as tortuosas discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da matéria, nem as dificuldades e atecniais da legislação. Assim, serão indicados os principais tópicos sobre o assunto, mais especificamente, noções de como se deve proceder para a utilização de tais benefícios.

Segundo a IN nº 21, o pedido de restituição deverá ser dirigido à unidade da SRF de seu domicílio fiscal, acompanhado dos comprovantes do pagamento ou recolhimento e de demonstrativo dos cálculos.

Poderão ser objeto de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica os créditos decorrentes de qualquer imposto ou contribuição, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos casos de:

- I – cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou a maior que o devido;
- II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Todos os pedidos de restituição em espécie, de quantias pagas ou recolhidas indevidamente ou em valor maior que o devido, a título de imposto ou contribuição administrado pela SRF, nas hipóteses acima mencionadas, serão efetuados pelo contribuinte pessoa jurídica, via processo administrativo.

A documentação necessária, no caso do pedido de restituição de receitas federais decorrente de pagamento indevido ou maior que o devido, é a seguinte:

- a) formulário aprovado pela IN 21/97 - Pedido de Restituição, adquirido em papelaria, devidamente preenchido e assinado pelo titular de firma individual, o dirigente da sociedade, o sócio gerente, representante legal ou procurador legalmente habilitado. No demonstrativo do cálculo da restituição, deverá constar a base de cálculo efetiva, o valor do tributo ou contribuição apurado, o valor efetivamente recolhido e o saldo a restituir
- b) cópia simples do Contrato Social, Estatuto ou Ata de Assembléia e da última alteração;

- c) comprovante do recolhimento efetuado indevidamente ou a maior, bem como documentos que justifiquem o pedido de restituição. Obs.: Tratando-se de restituição de IRPJ e CSLL, apurada na declaração, apresentar cópias das declarações de rendimento dos exercícios subseqüentes.
- d) caso o crédito seja decorrente de sentença judicial transitada em julgado, anexar cópia do inteiro teor do processo judicial a que se referir o crédito e a respectiva sentença.

Conforme narra ainda a Instrução, se o requerimento for assinado por procurador, deverá apresentar: cópia, autenticada ou acompanhada do original, de procuração particular com firma reconhecida ou de procuração pública. Deverão ser apresentados documentos, ou cópia simples destes, que comprovem as assinaturas do outorgado e outorgante.

Em relação ao aproveitamento dos créditos do IPI relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego nos produtos industrializados dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados. Se após tal compensação ainda existir crédito, este será transferido para o período de apuração subseqüente.

De acordo com a IN SRF nº 33/99 somente ao final do trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, este poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação.

A documentação necessária para o ressarcimento de IPI é a seguinte:

- a) formulário aprovado pela IN 21/97 - Pedido de Ressarcimento de IPI adquirido em papelaria ou nas unidades da Receita Federal, devidamente preenchido e assinado pelo responsável da pessoa jurídica perante a SRF, pelo titular de firma individual, o dirigente da sociedade, o sócio gerente, representante legal ou procurador legalmente habilitado.
- b) cópia simples do Contrato Social, Estatuto ou Ata de Assembléia e última alteração.
- c) cópia das folhas do Livro de Registro de Apuração do IPI, modelo 8, correspondente ao período de apuração cujo crédito esteja sendo objeto do pedido, comprovando o devido estorno.

No que concerne à compensação, esta visa atender à forma de extinção de crédito tributário prevista no Art. 165 do CTN. As formas de compensação previstas são as seguintes:

a) Tributos de mesma espécie:

- I- débitos a compensar de período posterior ao do crédito: a compensação independe de requerimento à Receita Federal;
- II- débitos a compensar de período anterior ao do crédito: a compensação deverá ser solicitada por intermédio do Pedido de Restituição ou do Pedido de Ressarcimento, em que conste também o Pedido de Compensação.

b) Tributos de espécie diferente: a compensação deverá ser solicitada por intermédio do Pedido de Restituição ou do Pedido de Ressarcimento, em que conste também o Pedido de Compensação.

Em qualquer das situações, as compensações efetuadas deverão constar da DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, caso o contribuinte esteja obrigado à sua apresentação.

Deve-se observar que não existe procedimento administrativo de compensação em separado. O pedido de compensação, sempre deverá ser juntado ao processo de restituição ou ressarcimento correspondente.

Sempre que o contribuinte detentor de um crédito na SRF for também devedor daquele ou de outro imposto ou contribuição, mesmo no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, o crédito será utilizado na liquidação ou amortização do débito, seja pedido do próprio, seja por procedimento de ofício.

A pedido dos interessados, também é possível que a compensação seja efetuada com débito de terceiro, desde que o titular do crédito não esteja em débito com a Fazenda Nacional, ou que seus débitos sejam inferiores aos créditos e compensados pelo mesmo processo.

Os documentos necessários para a compensação com débitos próprios são os mesmos requeridos para os pedidos de restituição ou ressarcimento, acrescidos do "Pedido de Compensação".

Os documentos necessários para a compensação com débitos de terceiros são os mesmos requeridos para os pedidos de restituição ou ressarcimento, acrescidos do "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiro".

Em se tratando de contribuintes jurisdicionados por diferentes unidades da Receita Federal, o pedido deverá ser preenchido em duas vias, devendo cada contribuinte protocolizar uma via na respectiva unidade de jurisdição. O requerimento do titular do débito não originará processo, tendo o exclusivo caráter de comunicado.

Deverá ser preenchido o Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiro (IN SRF 21/97), que pode ser adquirido em papelaria, devidamente preenchido e assinado pelo responsável da pessoa jurídica perante a SRF.

### 4.3. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO

O terceiro tipo de procedimento administrativo tributário é o contencioso. Este é regido pelo Decreto nº 70.235/72, e que dispõe sobre o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos da União.

#### 4.3.1. DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DO CRÉDITO

**“O processo de determinação e exigência do crédito tributário, ou processo de acertamento, ou simplesmente o lançamento tributário, divide-se em duas fases: (a) unilateral ou não contenciosa e (b) bilateral, contenciosa ou litigiosa.” (MACHADO, 1998, p.346).**

Baseando-se no que afirma o tributarista supra a fase unilateral é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. Começa com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, tendente à realização deste. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e dele há de ter conhecimento o sujeito passivo da obrigação tributária correspondente. Isto quer dizer que o ato somente se tem como existente, pronto a produzir os seus efeitos, quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ordinariamente a ação fiscal tem início com a lavratura de um termo, denominado “Termo de Início de Fiscalização”, mas pode iniciar-se com atos outros, como a apreensão de mercadorias, livros ou documentos, e, em se tratando de mercadorias importadas, com o começo do despacho aduaneiro.

O principal efeito do início da ação fiscal é a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo, prevista no Art. 138 do CTN como excludente da responsabilidade deste pelas infrações à legislação tributária.

Para evitar que a autoridade pratique o ato que formaliza o início da ação fiscal e efetivamente não a realize, a legislação geralmente fixa prazo de validade daquele ato inicial. Na lei federal esse prazo é de 60 dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período.

SRF

A fase não contenciosa ou unilateral termina com o termo de encerramento de fiscalização, que será acompanhado de um auto de infração nos casos em que alguma infração da legislação tributária tenha sido constatada.

A segunda etapa do processo de determinação e exigência do crédito tributário começa com a impugnação do lançamento, ou seja, com a impugnação da exigência formulada no auto de infração. Seguem-se o fornecimento de informações, que devem ser prestadas pelo funcionário responsável pela lavratura do auto de infração, e o julgamento em primeira instância.

O ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem o alega. Aplica-se a teoria geral da prova, que está consubstanciada nas disposições do CPC. Ocorre que, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova. A não ser em tal circunstância, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco.

No procedimento administrativo fiscal cabem especialmente as provas documental e pericial, e na apreciação destas prevalece o princípio do livre convencimento do julgador.

Da decisão do órgão de primeiro grau, geralmente monocrático, cabe recurso para um órgão superior, geralmente um colegiado. A depender da estrutura deste, pode ainda haver um recurso especial, cuja finalidade essencial é preservar a uniformidade dos julgadores do órgão, como acontece no caso dos tribunais federais.

Quando a decisão do órgão de primeiro grau é favorável ao contribuinte, no todo ou em parte, é obrigatória a remessa do processo ao órgão superior, para reexame.

#### **4.3.2. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Após uma fiscalização, caso exista um fato que represente insuficiência de recolhimento de tributo ou infração à legislação tributária, a exigência do respectivo crédito tributário será formalizada através do auto de infração ou da notificação de lançamento.

##### **a) Notificação de Lançamento:**

A Notificação de Lançamento é expedida pelo órgão que administra o tributo, ou seja, é uma atividade interna do órgão.

A repartição, nas atividades inerentes a ela, analisa os fatos e dados apresentados pelo contribuinte e pode concluir que houve recolhimento a menor do tributo, por erro de cálculo. Sendo, neste caso, um erro material pode o fisco corrigir o erro lançando a

diferença diretamente da repartição responsável pela revisão das declarações através da notificação de lançamento.

A Notificação de Lançamento é, em suma, o documento pelo qual o sujeito passivo vai ser cientificado de que está obrigado ao cumprimento de uma exigência fiscal. Destaca-se que a competência para sua expedição é da Secretaria da Receita Federal, devendo ser assinada por chefe de uma unidade ou por servidor por ele autorizado mediante a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Deve-se observar o que dispõe o Art. 11 do Decreto nº 70.235/72 sobre os requisitos da Notificação de Lançamento:

**“Art. 11: A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:**

**I- A qualificação do notificado;**

**II- O valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;**

**III- A disposição legal infringida, se for o caso;**

**IV- A assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.**

**§ único- Prescinde de assinatura a notificação de lançamento por processo eletrônico.”**

b) Auto de Infração:

Denomina-se Auto de Infração o documento no qual o agente administrativo narra a infração ou as infrações à legislação tributária atribuídas por ele ao sujeito passivo da obrigação tributária, no período abrangido pela ação fiscal.

São requisitos essenciais do auto de infração:

a) qualificação do autuado.

b) o local, a data e a hora da lavratura.

c) a descrição do fato.

d) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

e) a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias.

f) a assinatura do autuante, sua identificação funcional.

Por qualificação do autuado deve-se entender o nome completo e correto, número de inscrição no cadastro de contribuintes (CNPJ ou CPF) e endereço; segundo o Art. 142 do CTN, o defeito na qualificação pode levar a erro na identificação do sujeito passivo e acarretar a nulidade do procedimento.

A fixação da data é de vital importância para qualquer ato. No caso de lançamento, a data e a hora, muito embora exigido pela lei, quando não consignadas, não acarreta a nulidade do lançamento, como vêm decidindo, eventualmente, algumas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes; por cautela, é recomendável que sempre se coloque a data e a hora de forma a não criar nenhum incidente processual desnecessário.

A descrição deve ser bem clara de modo a permitir, de um lado, que o autuado, conhecendo o fato que lhe é imputado, possa exercer o seu direito constitucional de ampla defesa; de outro, que o julgador nela encontre, conjugando-a com os demais elementos do processo, o necessário suporte para formar sua convicção.

Os dispositivos legais citados no Auto de Infração devem guardar coerência com os fatos descritos; da mesma forma que a descrição dos fatos, a falta de citação dos dispositivos legais infringidos pode causar o cerceamento do direito de defesa, e, em decorrência, a nulidade do lançamento; apesar disso, a jurisprudência administrativa tem construído entendimento de que a falta de citação do fundamento legal não é suficiente para declarar a nulidade.

Por determinação da exigência, entenda-se o montante devido, que deve ser acompanhado de todos os cálculos, com índices e alíquotas aplicados, de forma a possibilitar a total compreensão, por parte do autuado, da composição do valor total da exigência; a intimação para pagamento ou impugnação, com a citação do prazo de trinta dias, é requisito indispensável.

O Auto de Infração deve ser assinado para que tenha existência legal, mas não basta a assinatura. Deve ser indicado o número de matrícula, de forma a se poder identificar o responsável pela sua lavratura, juntamente com o seu cargo ou função, tudo para que se verifique a competência do servidor responsável pela exigência, e sua falta certamente acarreta a declaração de nulidade do lançamento.

Entre os requisitos acima mencionados, deve ser destacado, por sua grande importância, a descrição do fato que, no entender do autuante, configura infração à legislação tributária. Como já foi explicitado essa descrição há de ser objetiva, clara e tão completa quanto necessária a que o autuado possa saber de que realmente está sendo acusado, pois, a não ser assim, não terá condições para o exercício da plena defesa que lhe assegura a Constituição Federal.

O próprio nome do documento, vale dizer, a expressão "Auto de Infração", está a dizer que é da essência deste a descrição do fato tido como infringente da lei, porque auto quer dizer descrição, e Auto de Infração, portanto, é a descrição da infração, que é a descrição do fato contrário à lei.

Da lavratura do Auto de Infração deve ser cientificado o autuado. Isto ordinariamente é comprovado com a assinatura do autuado no próprio Auto de Infração. A assinatura do

atuado não significa aceitação do que no auto a ele é imputado, nem a recusa de assinar pode ser tida como infração, ou qualquer forma de majoração de penalidades.

Um mesmo fato pode ser a causa de mais de uma infração à legislação tributária. Nesses casos, se a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de convicção, far-se-á um só Auto de Infração, no local onde se verificar a falta. O Auto de Infração abrangerá todas as infrações e infratores.

#### **4.3.3. CONSEQÜÊNCIAS DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Segundo o Art. 145 do CTN, formalizado o lançamento, e este sendo regularmente notificado ao sujeito passivo, só pode ser revisto ou alterado em decorrência de:

- a) impugnação do sujeito passivo;
- b) recurso de ofício;
- c) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no Art. 149 do CTN.

Depois de formalizada a exigência fiscal por meio da lavratura de Auto de Infração ou expedição de Notificação de Lançamento, tem-se ainda as seguintes hipóteses:

- a) o sujeito passivo cumprir a exigência pelo pagamento ou pedido de parcelamento;
- b) o sujeito passivo impugnar a exigência; ou
- c) a revelia.

#### **Pagamento**

Após a formalização da exigência fiscal, o atuado é intimado para pagá-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias, contado da sua ciência. Assim, pode o contribuinte concordar com a exigência e pagá-la sem oposição ou requerer o parcelamento do débito tributário devido no prazo legal. Se o contribuinte efetuar o pagamento ou requerer o parcelamento em qualquer fase do processo, o mesmo será encerrado.

O pagamento não caracteriza a confissão da infração, mas apenas a vantagem econômica ou outra vantagem subjetiva que determina a escolha do pagamento do Auto de Infração. É a análise do custo de oportunidade por parte do sujeito passivo.

A legislação tributária criou estímulos para que o atuado efetue o pagamento ou requeira o parcelamento no prazo para impugnação ou do recurso voluntário, concedendo

reduções do valor do crédito tributário. São os seguintes percentuais de redução no caso do pagamento:

- ⇒ cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, Art. 6º);
- ⇒ se houver impugnação tempestiva, trinta por cento, se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância (Lei nº 8.218/91, Art.6º, parágrafo único).

### Parcelamento



O procedimento administrativo fiscal, como já foi elucidado, em sua grande maioria, decorre das discussões dos lançamentos. O contribuinte deixa de cumprir suas obrigações tributárias por vários motivos: porque está em dúvida quanto a sua legalidade ou a seu *quantum* exigido; encontra-se em situação de insolvência ou por razões culposas ou dolosas.

Atualmente, um dos temas mais tratados e discutidos no Brasil é a correlação entre endividamento e sonegação e a elevada carga tributária imposta às empresas.

No que concerne às discussões acerca do tema, tem-se no parcelamento do débito fiscal um instrumento capaz de conciliar os interesses do fisco com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

O chamado parcelamento do débito fiscal atua como um forte instrumento de conciliação entre os interesses do fisco com a capacidade do contribuinte de arcar com essa despesa. Se, por um lado, é dever do fisco promover a cobrança da dívida, por outro, devem ser oferecidas condições para que essa obrigação seja cumprida sem comprometer a estabilidade financeira da empresa, principalmente em um momento de recessão como o que estamos atravessando.

Baseando-se nisso, é interessante que as empresas conheçam as condições para utilizar esse mecanismo, evitando as conseqüências de uma eventual cobrança em juízo.

O parcelamento do débito tributário se faz por meio de um acordo que se reveste das formalidades comuns dos contratos em geral. Trata-se de um instrumento bilateral, oneroso e comutativo, que não dispensa a autonomia da vontade dos contratantes para sua validade, ou seja, o contribuinte não poderá ser compelido a parcelar seus débitos nem a autoridade a conceder o parcelamento, exceto se houver concessão legal de moratória (medida de exceção pela qual a pessoa jurídica de direito público concede uma prorrogação no prazo de pagamento de tributos), de maneira que o simples pedido de parcelamento não

é capaz de gerar direitos, apenas expectativa de direito. Então se o contribuinte tiver um pedido de parcelamento indeferido não poderá pleiteá-lo em juízo, em decorrência da impossibilidade jurídica do pedido.

Deve-se ressaltar que ao solicitar o parcelamento, o contribuinte estará assumindo sua condição de devedor, transformando o pedido em confissão extrajudicial (segundo artigos 348, 353 e 354 do CPC).

As normas disciplinadoras do parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional, no âmbito da SRF, são a Portaria Conjunta nº 663, de 10 novembro de 1998, a Medida Provisória nº 1.863-52, de 26 de agosto de 1999 e as Portarias/MF nº 290, de 31.10.98 e nº 154, de 07.07.98.

Caso o contribuinte queira parcelar seus débitos fiscais deve, obrigatoriamente, formalizar o pedido em formulário próprio, na unidade da SRF de seu domicílio fiscal, anexando o DARF (cod. 5909/ Antecipação Pessoa Jurídica//5897/ Pessoa Física), que comprove o pagamento da primeira parcela do acordo proposto. Deve também anexar cópia do Contrato Social ou Estatutos, se Pessoa Jurídica, com as respectivas alterações, que permitam identificar os responsáveis pela gestão da empresa. O pedido de parcelamento deve ser distinto para cada imposto, contribuição ou outra dívida qualquer, com a discriminação dos respectivos valores dos débitos. Caso o pedido não atenda a essas formalidades será indeferido.

Em se tratando de débito inscrito na Dívida Ativa da União, o contribuinte deve formalizar o pedido na Procuradoria Nacional da Fazenda.

Dentre as exigências da legislação vigente, no que diz respeito às prestações do parcelamento, encontram-se as seguintes determinações:

- ⇒ Número máximo admitido: 30;
- ⇒ Valor mínimo: R\$ 50,00, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas;
- ⇒ Antecipações: enquanto não decidido o pedido, o contribuinte fica obrigado a recolher mensalmente, a partir do mês subsequente ao do protocolo do pedido, valor correspondente a uma parcela, a título de antecipação, sob pena de indeferimento do pedido;
- ⇒ Forma de pagamento: exceto as entradas e antecipações que devem ser pagas mediante DARF comum, as prestações serão debitadas em conta-corrente bancária, indicada pelo contribuinte para esse fim;
- ⇒ Acréscimo: o valor de cada parcela, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do deferimento até o mês

anterior ao do pagamento, e de 1% relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

- ⇒ Cálculo: após o deferimento do pedido, o montante do débito será apurado, ou seja será consolidado. Essa apuração é feita com base no valor principal da dívida com acréscimos legais, deduzido o valor das parcelas pagas antecipadamente e dividido o resultado pelo número de parcelas restantes.

Depois da apresentação da proposta, o contribuinte fica obrigado a recolher, até último dia útil de cada mês subsequente (inclusive as antecipações, ressalvado apenas o pagamento relativo à entrada que deverá preceder ao protocolo do pedido), valor correspondente a uma parcela, segundo o § 2º, do Art. 11, da MP nº 1.542-29/97, sob pena de indeferimento do pedido.

Se a autoridade fazendária não se manifestar no intervalo de tempo de noventa dias (a contar da data do protocolo), o pedido será considerado deferido.

Segundo o § 1º, inciso II, do Art. 4º da Portaria 290/98 do Ministério da Fazenda, a concessão de parcelamento para débitos inscritos na Dívida Ativa da União superiores a R\$ 50.000,00 ficará condicionada à apresentação de garantia real ou fidejussória, inclusive mediante fiança bancária, no prazo de 15 dias, contados a partir da comunicação do deferimento, sempre observando as regras comuns previstas no CC (sobre a prestação de garantia e sua manutenção).

As autoridades competentes para decidir sobre o deferimento do pedido, nos casos de débito inscrito na Dívida Ativa da União, são os titulares das Delegacias da Receita Federal, das Inspetorias da Receita Federal de classe especial e classe "A", das Alfândegas ou dos Procuradores Chefes e Procuradores Seccionais da Fazenda Nacional. Eles possuem, conforme o Art.10 da MP 1.542-29/97, o poder discricionário na medida em que a Lei, embora estipule o limite máximo de 30 parcelas, deixa a critério exclusivo da autoridade conceder entre duas e trinta parcelas, assim como aceitar a garantia.

A Procuradoria da Fazenda Nacional poderá parcelar débitos ainda não ajuizados por falta de tempo hábil, assim como débitos não ajuizáveis, em decorrência do valor; os débitos ajuizados, desde que conveniente à Fazenda Nacional, serão suspensos da execução fiscal como determina o Art. 22 da Portaria Conjunta PGFN/SRF 582, de 2 de dezembro de 1997.

Caso ocorra a inadimplência de duas prestações, consecutivas ou não, o parcelamento será rescindido automaticamente e o reparcelamento vedado. Em caso de falta de garantia, ou manutenção da mesma, ou mesmo quando cláusulas do contrato forem desobedecidas, também haverá rescisão do parcelamento.

Na hipótese da rescisão do parcelamento se concretizar, o saldo remanescente será atualizado e inscrito na Dívida Ativa da União, que seguirá para o ajuizamento de execução fiscal.

Há tributos que a Portaria conjunta PGFN/SRF nº 663/98 proíbe expressamente o parcelamento, estes são:

- ⇒ Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) ou descontado de terceiros e não recolhido ao Tesouro Nacional;
- ⇒ IOC e IOF, recolhido e não repassado ao tesouro Nacional;
- ⇒ Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF;
- ⇒ Imposto de Renda decorrente de realização do lucro inflacionário;
- ⇒ valores recebidos pelos agentes arrecadadores e não recolhidos aos cofres públicos;
- ⇒ Contribuição Social sobre o Lucro, para as empresas que contribuam com base em estimativa;
- ⇒ incentivos fiscais destinados ao FINOR, FINAM e FUNRES;
- ⇒ IRPF, devido nos termos do art. 8º da Lei nº 7.713/88 (carnê-leão), exceto quando consequência de autuação fiscal;
- ⇒ II e IPI sobre produtos importados, exigíveis na data do registro da Declaração de Importação;
- ⇒ parte não contestada de débito constituído em procedimento fiscal, quando a contestação tiver por objeto a multa proporcional lançada ou quaisquer acréscimos legais decorrentes da mora no cumprimento da obrigação principal;
- ⇒ imposto, contribuição ou qualquer outra exação cuja exigibilidade ou cujo valor seja objeto de ação judicial proposta pelo devedor, com depósito no montante discutido, julgada improcedente ou extinta sem julgamento do mérito ou, ainda, relativa a precedente definitivo do STF ou do STJ, julgado favoravelmente à Fazenda Nacional; e
- ⇒ impostos e contribuições que tenham sido objeto de parcelamento ainda não integralmente pago.

Deve ser encaminhado para cobrança executiva o crédito tributário objeto de parcelamento, não cumpridas as condições para sua concessão (Art. 21, § 4º).

A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implica o restabelecimento do montante da multa, proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita (Lei nº 8.383/91, Art.60, § 2º).

No que se refere as vantagens dadas a quem optar pelo parcelamento têm-se os seguintes percentuais de redução:

- ⇒ quarenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.383/91, Art.60);
- ⇒ havendo impugnação tempestiva, vinte por cento, se o parcelamento for requerido dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância (Lei nº 8.383/91, Art. 60. § 1º).

RSFEAC

### Revelia

É possível, também, que o autuado não efetue o pagamento ou pedido de parcelamento do crédito tributário, nem apresente impugnação no prazo legal. Nesse caso, deverá ser declarada à revelia. Revelia é ausência de contraditório, o não comparecimento do sujeito passivo ao processo. A revelia é declarada por meio de termo próprio, no processo, processo esse que não será objeto de julgamento, já que não há litígio.

Nesse caso, deve o processo permanecer no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável (Art. 21). Ultrapassado esse prazo sem que tenha havido pagamento do crédito tributário, esse órgão deve encaminhar o processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para que seja inscrito em Dívida Ativa e se promova a cobrança executiva (Art. 21, §3º).

A apresentação de impugnação intempestiva também tem como conseqüência a decretação da revelia e a remessa do processo para cobrança, sem julgamento. O Ato Declaratório Normativo nº 15/96, contudo, abre uma exceção, quando o sujeito passivo, na impugnação, alegar ou ficar caracterizada a tempestividade da impugnação, hipótese em que o processo deve ser remetido ao órgão julgador. O referido Ato Declaratório tem a seguinte redação:

**“ (...) expirado o prazo para impugnação da exigência, deve ser declarada a revelia e iniciada a cobrança amigável, sendo que eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.”**

Mesmo não impugnado, o crédito tributário pode ser revisto de ofício, tal como estabelece o Art. 145 do CTN, desde que ocorra alguma das hipóteses previstas no Art. 149 do mesmo diploma legal. Antes das alterações do Decreto nº 70.235/72 pela Lei nº 8.748/93, havia previsão de a autoridade preparadora discordar da exigência não impugnada (redação anterior do parágrafo único do Art. 21), e o processo era encaminhado

para julgamento. Com a revogação desse dispositivo, a possibilidade de revisão de ofício continuou, pois permanece prevista no CTN, mas essa atribuição permaneceu na competência dos Delegados da Receita Federal (Portaria SRF nº 4.980/94, art. 1º, XIII), e, portanto, não há mais participação da autoridade julgadora nessa revisão.

## Impugnação



É reservado, ainda, ao contribuinte o direito de apresentar sua inconformidade com a exigência fiscal (impugnação).

A impugnação deve ser apresentada em 30 (trinta) dias, contados da ciência do lançamento e deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Art. 17, primeira parte). A impugnação tempestiva tem como conseqüências:

a) instaura a fase litigiosa do procedimento (Art. 14);

O atuado discordando da exigência, verifica-se, então, uma lide, um conflito de interesses entre o fisco, em exigir o pagamento do crédito tributário lançado e o atuado, entendendo ser indevido. É nesse momento, na instauração do litígio, que passam a vigorar os princípios do contraditório e da ampla defesa;

b) suspende a exigibilidade do crédito tributário (CTN Art. 151, III);

O fisco não pode inscrever em dívida pública, nem propor a ação de execução fiscal enquanto durar o procedimento administrativo; trata-se de uma garantia ao exercício do direito de defesa.

c) suspende a fluência do prazo prescricional para propositura da ação de execução fiscal por parte da Fazenda Pública;

Como a Fazenda Pública tem que aguardar a solução do procedimento administrativo para cobrar o crédito tributário, porquanto suspensa a sua exigibilidade, o prazo de prescrição para a propositura da ação executiva, que é de cinco anos, contado da formalização do lançamento, permanece suspenso enquanto não proferida decisão definitiva.

A impugnação deve ser apresentada por escrito, na repartição onde tramite o processo. Por resultado de trabalhos desenvolvidos no âmbito do extinto Ministério Extraordinário para a Desburocratização, as impugnações e os recursos podem ser encaminhados pelo correio, com aviso de recebimento - AR (Portaria nº 12, de 12/04/82,

com base nos Decretos nº 83.740, de 18/07/79, e nº 83.785, de 30/07/79 - atualmente, tal procedimento está amparado pelo Decreto s/ nº, de 15 de abril de 1991).

O Ato Declaratório Normativo COSIT nº 19, de 26 de maio de 1997, regulamentou o exercício do direito do contribuinte de enviar a impugnação por via postal. No citado dispositivo normativo encontram-se as seguintes regras:

- ⇒ será considerada como data da entrega, no exame da tempestividade do pedido, a data da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, que deve conter o destinatário da remessa e o número do protocolo do processo, caso existente;
- ⇒ o órgão destinatário da impugnação anexará cópia do referido aviso de recebimento ao competente processo;
- ⇒ na impossibilidade de se obter cópia do aviso de recebimento, será considerada como data da entrega a data constante do carimbo apostado pelos correios no envelope, quando da postagem da correspondência, o qual deverá ser anexado ao processo.

Uma outra peculiaridade é que se a impugnação for assinada por representante legal ou procurador do impugnante, deve anexar-se aos autos a prova de que o signatário tem poderes para representar o contribuinte e para praticar esse ato.

Para possibilitar o exercício do direito de defesa, é assegurado ao sujeito passivo ter vista dos autos no órgão preparador no prazo de que dispõe para impugnar (30 dias). O processo deve estar à disposição do autuado durante todo o prazo de impugnação, sob pena de se caracterizar uma limitação ao direito de defesa.

Caso a impugnação seja parcial, o autuado manifeste sua inconformidade apenas em relação a parte da exigência e não efetue o pagamento da parcela incontroversa, diz o § 1º do Art. 21:

**"§1º. No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original."**

Transferido para outro processo o crédito tributário não impugnado e não pago, o procedimento de cobrança é idêntico ao quando ocorre a revelia, devendo ser feita a tentativa de cobrança amigável em 30 dias e, posteriormente, não havendo sucesso, deve ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional. Não se deve lavrar termo de revelia no caso de impugnação parcial, pois a revelia significa o não comparecimento do sujeito passivo ao processo, o que não é o caso.

Diz o Art. 15, do Decreto em questão, que a impugnação deve ser formalizada por escrito e ser instruída com os documentos em que se fundamentar. As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não têm valor. Complementa o Art. 16 que a impugnação mencionará:

- a) a autoridade julgadora a quem é dirigida;
- b) qualificação do impugnante;
- c) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
- d) as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas.

Considerando o princípio do informalismo, é possível afirmar que a falta de algum desses elementos, em especial os referidos nos itens “a” e “b” retro, desde que seja possível identificar o processo a que se refere a impugnação, não prejudica a defesa. No caso, por exemplo, de ser dirigida a defesa à autoridade errada, o servidor, em função também do princípio da oficialidade, deve encaminhá-la à autoridade competente. É importante ressaltar que o próprio contribuinte pode elaborar a sua defesa, não necessitando a intermediação do advogado.

Por outro lado, a exigência de que o defendente traga na impugnação os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, significa dizer que não se admite mais (essa exigência foi introduzida pela Lei nº 8.748/93) a negação geral, que é a simples discordância desprovida de fundamento. Em havendo negação geral, ou em alguma parcela da impugnação não conste os fundamentos (motivos de fato ou de direito), considera-se não impugnada a matéria, devendo-se dar prosseguimento a cobrança do crédito tributário.

O momento próprio para o impugnante requerer a realização de diligências ou perícias é na apresentação da impugnação e tem formalidades próprias a serem cumpridas. Com relação à apresentação de provas documentais após a impugnação, o § 4º do Art. 16 do Decreto nº 70.235/72, introduzido pelo Art. 67 da Lei nº 9.532/97, condicionou a sua aceitação aos casos de força maior, fato ou direito superveniente e, ainda, para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A juntada de documentos, nesse caso, deverá ser requerida a autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, de forma fundamentada, a ocorrência de uma dessas condições. Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, em havendo recurso, serem apreciados pelo julgador de segunda instância.

Alegando direito municipal, estadual ou estrangeiro, o impugnante deve provar o seu teor e a vigência, se assim o determinar a autoridade julgadora (Art. 16, § 3º).

## 5. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS

Como já foi explicitado o contribuinte ao ser autuado, poderá apresentar defesa na esfera administrativa ou judicial. Em relação às instâncias administrativas, dividem-se em:

- ⇒ Primeira Instância Administrativa;
- ⇒ Segunda Instância Administrativa;
- ⇒ Instância Especial.



O julgamento em Primeira Instância, em relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, compete aos Delegados titulares das Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Criadas em 1993, pela Lei nº 8.748/93, essas Delegacias concentraram as atividades de julgamento dos processos de exigência de créditos tributários, antes desenvolvidas pelo próprios Delegados da Receita Federal, titulares da repartição de onde se originara o lançamento, com auxílio do Sistema de Tributação (Divisão, Serviço ou Seção, conforme a classe de cada Delegacia).

As principais justificativas para criação dessas Delegacias foram, no âmbito administrativo, propiciar a especialização e racionalização dos recursos e, no aspecto processual, criar um distanciamento da autoridade julgadora em relação a autoridade lançadora, de forma a dar maior isenção ao julgamento. No sistema anterior, a autoridade lançadora e julgadora, em alguns casos, como o de Notificação de Lançamento, confundiam-se. Nos casos de Autos de Infração, os servidores responsáveis pelo lançamento estavam subordinados à autoridade julgadora. Em nenhuma das duas hipóteses, o Delegado possuía a devida isenção para efetuar um julgamento justo, e os índices estatísticos de manutenção dos lançamentos demonstravam a tendência para a homologação dos atos praticados.

O critério geral para se estabelecer a repartição onde deve tramitar o processo é o do domicílio tributário do contribuinte, e independente, para tanto, em que repartição foi formalizado o lançamento. Já o julgamento deve ser efetuado pela DRJ que jurisdiciona a autoridade lançadora.

No sistema adotado pelo direito brasileiro, da livre convicção, o julgador é que valora as provas e decide com liberdade, sem ficar restrito a normas rígidas sobre a apreciação das mesmas.

Por outro lado, a Portaria SRF nº 3.608/94 dispõe em seu inciso IV que os Delegados de Julgamento devem obedecer preferencialmente em seus julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas,

Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres da Coordenação do Sistema de Tributação.

A decisão deve possuir requisitos mínimos a serem observados e que estão arrolados no Art. 31 do Decreto nº 70.235/72. São eles:

- a) relatório resumido do processo;
- b) fundamentos legais;
- c) conclusão; e
- d) ordem de intimação.

Além disso, a decisão deve referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como a todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante. Caso a autoridade julgadora deixe de abordar alguma das razões de defesa, a decisão será nula.

Também é na decisão que deve constar o indeferimento do pedido de diligência ou perícia formulado pelo sujeito passivo, que deverá ser sempre fundamentado (Art. 28). Essa questão deve ser abordada como preliminar, e a sua ausência ou a falta de fundamentação acarretam, também, a nulidade da decisão.

Segundo dispõe o Art. 3º da Portaria SRF nº 4.980/94, as decisões das DRJ deverão conter ementa, relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação (a Portaria acrescentou, portanto, a ementa), devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo (uma clara referência aos processos formalizados com mais de um auto de infração ou notificação de lançamento, § 1º do Art. 9º, mas que são resolvidos com apenas uma decisão). Diz, ainda, o referido artigo da Portaria que a decisão deve referir-se, expressamente, às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências (isso para evitar a nulidade da decisão).

Nos casos em que tiver sido autorizado o desembaraço da mercadoria mediante prestação de garantia do crédito tributário exigido, incidente na importação, nos termos da Portaria MF nº 389/76, autorizar-se-á o levantamento da garantia prestada, mediante requerimento do sujeito passivo, após a decisão de primeira instância, se esta lhe for favorável, e na medida em que o for (subitem 8.1 da Portaria).

O parágrafo único do Art. 27 do Decreto nº 70.235/72 dá competência para o Secretário da Receita Federal estabelecer a ordem e o prazo para julgamento, obedecendo as prioridades supra, mas até a presente data o ato não foi expedido.

Assim, continua sendo aplicada a Portaria SRF nº 681/93 que estabeleceu os critérios de prioridade de julgamento dos processos, dividindo-os em três categorias:

- a) Categoria "A" - acima de 100.000 UFIR;
- b) Categoria "B" - acima de 50.000 até 100.000 UFIR ;
- c) Categoria "C" - a partir de 20.000 até 50.000 UFIR.

Os processos fiscais, cujo valor do crédito tributário seja inferior aos limites acima enumerados, serão julgados pela seqüência cronológica de entrada na unidade da SRF, na ordem a seguir: Imposto de Renda, IPI, IOF, Contribuições, Impostos sobre o Comércio Exterior e ITR.

Sempre que a decisão de primeira instância contiver inexatidões materiais, devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculos, estes podem ser corrigidos, de ofício ou por provocação do sujeito passivo (Art. 32).

Quando a autoridade julgadora de primeira instância exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) é obrigatória a interposição de recurso de ofício (Art. 34, I, Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97 - Portaria MF nº 333, de 11.12.97). Nos lançamentos efetuados em UFIR, a conversão para real será efetuada na data da decisão, para determinar o valor do crédito exonerado. O recurso de ofício deve ser interposto, também, nos casos em que a decisão de primeira instância deixe de aplicar a pena de perda de mercadorias (Art. 34, II).

O recurso de ofício deve ser interposto pela autoridade julgadora de primeira instância, mediante declaração na própria decisão (Art. 34, § 1º). Enquanto não confirmada a decisão pela instância revisora, esta não gerará efeitos. Caso não seja interposto o recurso de ofício, quando obrigatório, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade (Art. 34, § 22).

Nos casos de decisão de primeira instância parcialmente favorável ao sujeito passivo (e, portanto, que cancela apenas parte da exigência) e, em sendo obrigatória a interposição do recurso de ofício, os procedimentos relativos à tramitação processual estão previstos no Anexo da Portaria SRF nº 4.980/94 que determina a formação de autos apartados (o original para tramitação do recurso de ofício e o novo processo com a transferência do crédito mantido, para tramitação do recurso voluntário ou cobrança).

O exame dos recursos de ofício compete aos Conselhos de Contribuintes (Art. 25, § 1º). Essa competência, que originalmente era dos Conselhos de Contribuintes, foi transferida para as Superintendências Regionais da Receita Federal pelo Decreto nº 75.445/75, sendo posteriormente devolvida aos Conselhos de Contribuintes pelo Art. 3º, I da Lei nº 8.748/93.

Há, entretanto, situações especiais em que não é necessária a interposição de recurso de ofício, quais sejam:

- a) nos processos de restituição de impostos e contribuições e de ressarcimento de créditos de Imposto Sobre Produtos Industrializados (Art. 26 da Medida Provisória nº 1.542-29/97);
- b) quando for reduzida a multa por lançamento de ofício em decorrência da norma contida no art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável retroativamente aos créditos tributários constituídos em data anterior à vigência da referida lei (ADN COSIT nº 01/97);

Diz, expressamente, o Art. 36 Decreto nº 70.235/72 que não cabe pedido de reconsideração em relação à decisão de primeira instância. Qualquer pedido nesse sentido, portanto, não deve ser conhecido pelo Delegado de Julgamento (Art. 2º do Decreto nº 75.445, de 06 de março de 1975 e Art. 50 da Lei nº 8.541/92).

A Portaria SRF nº 4.980/94, em seu artigo 1º, inciso V, dispõe que compete às Delegacias, Alfândegas e Inspetorias Classe Especial da Secretaria da Receita Federal expedir Notificação de Lançamento em cumprimento de decisão que agravar a exigência tributária inicial, à qual será anexada cópia da mencionada decisão.

Em atenção a essa norma, o agravamento é feito na decisão com determinação para a autoridade lançadora (delegado ou inspetor) formalizar o lançamento com a emissão de Notificação de Lançamento ou Auto de Infração Complementar. Portanto, o Delegado de Julgamento apenas faz constar, na decisão, o agravamento e sua fundamentação, ficando a formalização do crédito tributário objeto de alteração a cargo da autoridade lançadora.

A expressão agravar, na concepção do Decreto nº 70.235/72, não quer dizer somente tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento Complementar, nos termos do artigo 18, § 32.

Esse procedimento deve ser evitado, diante do entendimento de que as Delegacias de Julgamento não tem competência para lançar e que ao cumprir, na decisão, todos os requisitos do Art. 142 do CTN, estaria agindo como autoridade lançadora, tornando nulo o lançamento. Sustentam os que entendem assim, que o Art. 15, parágrafo único, conferiu ao Delegado de Julgamento o poder de agravar a exigência, mas o Art. 2º da Lei nº 8.748/93, deu-lhe competência apenas para julgar e não para lançar crédito tributário.

Pelas razões já expostas, mesmo havendo normatização dos procedimentos para os casos de agravamento, deve-se evitá-lo, optando-se pela representação dirigida a autoridade lançadora para que esta formalize o Auto de Infração ou a Notificação de

Lançamento a partir dos fatos descritos. Os efeitos são, na prática, os mesmos, mas se evita a possibilidade de decretação da nulidade.

Contra a decisão de primeira instância pode o contribuinte interpor recurso voluntário, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência da decisão de primeira instância (Art. 33). Ultrapassado esse prazo sem qualquer recurso, a decisão torna-se definitiva (Art. 42, I). O crédito tributário decorrente de decisão não recorrida deve ser encaminhado para cobrança amigável, nos trinta dias seguintes e posteriormente para inscrição em Dívida Ativa e cobrança executiva (Art. 43).

Pode acontecer, também, a interposição de recurso parcial, caso em que o sujeito passivo estará conformado com parte da exigência, tomando-se definitiva a decisão em relação à parcela não recorrida (Art. 42, parágrafo único). Nessa hipótese, deve-se adotar por analogia, a norma contida no Art. 21, § 1º, devendo ser transferida a parcela incontroversa para outro processo, encaminhando-o para cobrança.

O recurso voluntário tem efeito suspensivo e, em consequência, a eficácia da decisão de primeira instância fica sobrestada até que se decida o recurso.

A Medida Provisória nº 1.621/97, a partir da sua trigésima edição, passou a exigir, em seu artigo 32, o qual acrescentou um parágrafo 2º ao Art. 33 do Decreto nº 70.235/72, o depósito de pelo menos 30% do valor do crédito tributário exigido na decisão do Delegado de Julgamento. O referido dispositivo legal tem a seguinte redação:

**“§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão (parágrafo acrescido pelo Art. 32 da Medida Provisória nº 1.621-30/97 e reedições posteriores).”**

Os procedimentos a serem adotados a partir da exigência do depósito recursal pelas repartições foram regulamentados nos Boletins Centrais nº 247, de 19/12/97 e nº 19, de 28/01/98, *verbis*:

**“BOLETIM CENTRAL nº 247, de 19/12/97 - A MP nº 1.621-30, de 12/12/97, no Art. 32, determina que o recorrente efetue o depósito de 30% do valor da exigência fiscal definida na decisão de 1ª instância, para que o recurso ao Conselho de Contribuintes tenha seguimento. Informamos que este depósito deverá ser efetuado na agência da Caixa Econômica Federal, a ordem da Secretaria da Receita Federal, com a observância dos procedimentos previstos na IN SRF nº 118, de 10 de dezembro de 1991. Esclarecemos que a 4ª via da guia de depósito deverá ser encaminhada pela Unidade da SRF que visou o documento à Delegacia Federal de Controle e não à Delegacia do Tesouro Nacional, como previsto no item 2 da referida IN”.**

**“BOLETIM CENTRAL nº 19, de 28/01/98 - Com o objetivo de uniformizar os procedimentos no âmbito da Secretaria da Receita Federal, tendo em vista as disposições sobre o depósito recursal previstas no Art. 32 da Medida Provisória nº 1.621-30, de 12 de dezembro de 1997, orientamos como segue:**

- 1. Os Delegados da Receita Federal de Julgamento e os Inspetores de Alfândega e das Inspetorias de Classe A, no caso de interposição de recurso voluntário contra a decisão de primeira instância sem a prova do depósito no valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento do crédito tributário mantido na referida decisão, deverão, mediante despacho, negar seguimento ao recurso e determinar o prosseguimento da cobrança do aludido crédito tributário;**
- 2. Para efeito de quantificação do depósito recursal mínimo será considerado o valor consolidado do débito na data da efetivação do depósito;**
- 3. No caso de conformidade parcial do autuado com a decisão de primeira instância, considerar-se-á, na quantificação a que se refere o item anterior, somente o valor da parte recorrida da exigência;**
- 4. Descabe qualquer redução da penalidade, posto não se tratar de pagamento ou parcelamento;**
- 5. A exigibilidade do depósito em comento aplica-se unicamente aos recursos voluntários previstos no Art. 33 do PAF, e não aos recursos especiais dirigidos à Câmara Superior de Recursos Fiscais;**
- 6. A presente orientação alcança os recursos voluntários interpostos a partir de 15 de dezembro de 1997, não se aplicando, porém, àqueles recursos contra decisões das quais o contribuinte foi cientificado até 12 de dezembro de 1997, inclusive.”**

A Instrução Normativa SRF nº 93, de 3 de agosto de 1998, por outro lado, dispensou do referido depósito as pessoas jurídicas de direito público. Assim dispôs o ato normativo:

**“Art. 1º. As unidades da Secretaria da Receita Federal deverão abster-se de exigir prova do depósito previsto no art. 33, §2º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo Art. 32 da Medida Provisória nº 1.699-38, de 30 de julho de 1998, nos casos de recurso voluntário interposto por pessoa jurídica de direito público, a saber, órgão da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, autarquia ou fundação pública.**

**Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica aos processos administrativos-fiscais em curso, nos quais pessoa jurídica de direito público tenha apresentado recurso voluntário sem prova do correspondente depósito.”**

Os depósitos administrativos devem observar as regras contidas nas Instruções Normativas SRF nº 118/91 e 141/98.

A Portaria do Ministro da Fazenda, nº 260/95, com redação dada pelo Art. 1º. da Portaria MF nº 189, de 11.08.97, determina que o órgão preparador do domicílio fiscal do sujeito passivo encaminhe o processo fiscal com recurso voluntário para a Procuradoria

Estadual ou Seccional da Fazenda Nacional da respectiva jurisdição, para oferecimento das contra-razões no prazo de trinta dias. Estabeleceu, também, que a Procuradoria da Fazenda Nacional, Estadual ou Seccional oferecerá contra-razões nos processos onde, o total do crédito tributário exigido no lançamento principal, atualizado monetariamente na data da interposição do recurso voluntário, for superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), ou quando assim determinar o Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou os Procuradores-Gerais Adjuntos da Fazenda Nacional.

Embora a lei processual não se refira expressamente, no caso de interposição de recurso voluntário contra acórdão que der provimento ao recurso de ofício, o parágrafo único do Art. 10 da Portaria nº 55, de 16.03.98, determina a intimação pessoal aos Procuradores da Fazenda Nacional credenciados junto à Câmara Superior de Recursos para apresentarem contra-razões no prazo de 30 dias.

O exame do recurso voluntário compete aos Conselhos de Contribuintes (Art. 25, II), quando interposto contra a decisão dos Delegados de Julgamento. Os Conselhos de Contribuintes são três, cada qual com competência estabelecida por matéria, fixadas na redação original do Decreto nº 70.235/72, posteriormente alterada pelo Decreto nº 79.630/77 (que extinguiu o Terceiro Conselho, passando o Quarto Conselho a denominar-se Terceiro Conselho), pela Lei nº 8.748/93, e mais recentemente pelo Decretos nº 2.191, de 03.04.97 e 2.562, de 27.04.98. Esses últimos decretos foram editados com base no artigo 76 da Lei nº 9.430/96, que autorizou o Poder Executivo a alterar as competências relativas às matérias objeto de julgamento pelo Conselhos de Contribuintes.

Considerando as normas atualmente em vigor, as competências de cada Conselho de Contribuintes são as seguintes:

Compete ao Primeiro Conselho de Contribuintes o julgamento de processos referentes:

- a) ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (pessoa física, jurídica e retido na fonte), adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados e decorrentes;
- b) a pedidos de retificação de declaração de rendimentos;
- c) ao imposto sobre o lucro líquido;
- d) à contribuição social sobre o lucro;
- e) Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- f) restituição ou compensação;

- g) reconhecimento do direito a isenção ou imunidade tributária.

As contribuições arroladas no item “e” são de competência do Primeiro Conselho de Contribuintes, quando suas exigências estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviram para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto de renda (*vide* Art. 9<sup>o</sup>, §1<sup>o</sup>).

Ao Segundo Conselho de Contribuintes compete o julgamento dos processos que tratam de:

- a) imposto sobre produtos industrializados - IPI, inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculado, (exceto aos lançamentos de ofício relativos a classificação de mercadorias);
- b) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações, relativas a títulos e valores mobiliários - IOF;
- c) imposto sobre propriedade territorial rural - ITR;
- d) Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- e) Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira - CPMF;
- f) atividades de captação de poupança popular;
- g) tributos estaduais e municipais que competem à União nos territórios, demais tributos federais e empréstimos compulsórios a eles vinculados, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;
- h) matéria correlata vinculada à administração tributária não incluída na competência julgadora dos demais Conselhos ou de outro órgão da administração federal;
- i) ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados;
- j) restituição ou compensação dos impostos e contribuições relacionadas nas alíneas “a” a “g”;
- k) reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária.

Ressalte-se que a competência prevista no item “d” somente é do Segundo Conselho de Contribuintes quando os processos de exigência forem independentes, ou seja, não estejam lastreados em fatos relativos a infrações à legislação do imposto de renda.

Finalmente, compete ao Terceiro Conselho de Contribuintes o julgamento de processos relativos a:

- a) imposto sobre a importação e a exportação;
- b) imposto sobre produtos industrializados - IPI vinculado à importação;
- c) apreensão de mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular, prevista no artigo 87 da Lei nº 4.502 de 30.11.64;
- d) contribuições, taxas, infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e exportação;
- e) classificação tarifária de mercadoria estrangeira;
- f) isenção, redução e suspensão de impostos de importação e exportação;
- g) vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria;
- h) omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem com falta de volume manifestado;
- i) infração relativa a fatura comercial e outros documentos tanto na importação quanto na exportação;
- j) trânsito aduaneiro e demais regimes especiais atípicos, salvo a hipótese prevista no inciso XVII, do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37, de 18.11.66;
- k) remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos V e XVI, do artigo 105, do Decreto-Lei nº 37/66;
- l) valor aduaneiro;
- m) bagagem;
- n) todos os demais controles e matérias aduaneiras não especificadas como de competência de outros órgãos, ou de atribuição do Ministro de Estado;
- o) restituição ou compensação dos impostos e contribuições acima relacionadas;
- p) reconhecimento ou isenção ou imunidade;
- q) lançamento de ofício relativo ao IPI decorrente de classificação de mercadorias.

O Primeiro Conselho de Contribuintes é formado por oito Câmaras, e o Segundo e Terceiro, por três Câmaras cada um. Cada Câmara é formada por oito conselheiros e quatro suplentes, metade constituída de representantes da Fazenda Nacional e outra metade, por representantes dos contribuintes, estes indicados por entidades de classe de suas categorias econômicas de nível nacional, por solicitação do Presidente do respectivo conselho, observados requisitos de competência e conhecimentos em assuntos tributários. Todos são nomeados pelo Ministro da Fazenda, com mandato de três anos, admitida a recondução.

Atuarão junto aos Conselhos, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os Procuradores credenciados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Ressalte-se que o Procurador não integra a Câmara, nem toma parte nas decisões. Incumbe-lhe, basicamente, zelar pela fiel observância das leis e demais normas. Compete à PGFN, também, prestar assessoramento jurídico ao Presidente e ao Plenário.

Sob pena de nulidade, os Procuradores serão intimados pessoalmente dos despachos interlocutórios e das decisões que derem provimento parcial ou total aos recursos do sujeito passivo.

É assegurado ao contribuinte, diretamente ou por meio de procurador, o direito de fazer defesa oral no momento da sessão em que for julgado o seu processo.

A competência para julgamento do recurso voluntário interposto contra a decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes, que der provimento ao recurso de ofício, sendo portanto reformada a decisão do Delegado de Julgamento, passando novamente a ser exigido o crédito tributário, é da CSRF (Art. 26. § 4<sup>o</sup>) e a petição deve ser dirigida ao seu Presidente.

Nesse caso, o prazo para interposição do recurso voluntário somente começará a fluir a partir da ciência, pelo sujeito passivo, do acórdão proferido no julgamento do recurso de ofício (Art. 32, parágrafo único). O prazo para interposição do recurso voluntário nessa hipótese é também de 30 (trinta) dias, sendo obrigatório o depósito recursal.

Os Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes aprovados pela Portaria MF nº 55/98 prevêm a possibilidade de que sejam corrigidas as inexactidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes em seus acórdãos, mediante requerimento da autoridade julgadora de primeira instância, da autoridade incumbida da execução do acórdão, do Procurador da Fazenda Nacional, de Conselheiro ou do sujeito passivo, conforme dispõe o Art. 28 dos anexos I e II da Portaria.

Quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma ou a Câmara, cabem embargos de declaração no prazo de cinco dias contados da ciência do acórdão, dirigido ao Presidente da Câmara Superior ou da Câmara julgadora, conforme o caso. A petição pode ser apresentada por qualquer das autoridades enumeradas no parágrafo anterior ou pelo sujeito passivo.

Note-se que, na segunda hipótese, quando houver obscuridade, dúvida ou contradição, os embargos, equivalentes aos embargos de declaração do processo civil, têm prazo específico para interposição. Já aquele destinado a corrigir inexactidões devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo pode ser interposto a qualquer tempo.

Ao contrário da decisão de primeira instância, o parágrafo terceiro do Art. 37 permitia o pedido de reconsideração, com efeito suspensivo, das decisões dos Conselhos de Contribuintes. O referido dispositivo foi revogado pelo art. 2º do Decreto nº 75.445/75, que assim foi redigido:

**"Art. 2º. A partir da publicação desse Decreto, não será mais admitido pedido de reconsideração de julgamento aos Conselhos de Contribuintes, tornando-se definitiva, na esfera administrativa, a decisão proferida no recurso voluntário (...)."**

Ocorre que a alteração, promovida por Decreto, foi questionada em juízo pelo contribuintes, que, durante anos, obtiveram judicialmente o direito de ter seus processos reexaminados pelo Conselhos de Contribuintes. Dessa questão, fundamentalmente, é que surgiu o entendimento de que o Decreto nº 70.235/72 tem força de lei. Foi necessário, então, a edição de uma lei para novamente revogar o mesmo dispositivo legal (Art. 50 da Lei nº 8.541/92), terminando definitivamente com o procedimento protelatório dos contribuintes. Contra as decisões dos Conselhos de Contribuintes, a partir da edição da Lei nº 8.541/92, cabe, apenas, a interposição de recurso especial, e nas restritas hipóteses previstas na legislação, como se verá a seguir.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, criada pelo Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979, compete julgar os recursos especiais. Essa competência, antes da criação da CSRF, era do Ministro da Fazenda, conforme estabelecia o Art. 26, I.

O recurso especial, cujas normas estão, reguladas no Decreto nº 83.304/79, cabe contra as decisões dos Conselhos de Contribuintes que decidam o recurso voluntário nas seguintes hipóteses:

- a) privativamente pelo Procurador da Fazenda Nacional, contra a decisão, não unânime, de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência de prova; ou
- b) pelo Procurador da Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo contra a decisão de Câmara que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara dos Conselhos de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Não se cogita, nessa hipótese, se o acórdão recorrido ou mesmo o paradigma for por maioria de votos ou unânime. O objetivo do legislador, com a criação desse recurso, foi o de provocar a uniformidade de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes.

A interposição dos recursos de competência do Procurador da Fazenda Nacional não é obrigatória, situando-se no campo da conveniência e oportunidade.

Em ambos os casos, o prazo para interposição do recurso especial é de 15 (quinze) dias, contados da ciência da decisão do Conselho de Contribuintes que decidir o recurso voluntário. A parte recorrida tem iguais 15 dias para apresentar suas contra-razões. Somente pode ser objeto de recurso matéria pré-questionada.

O recurso deverá ser apresentado por escrito, em petição dirigida ao Presidente da Câmara do Conselho de Contribuintes de onde se originou a decisão recorrida que, em despacho fundamentado, poderá admiti-lo ou não, conforme se verificarem os pressupostos de sua admissibilidade.

Do despacho que negar seguimento ao recurso especial, poderá ser requerido reexame de sua admissibilidade, em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 5 (cinco) dias, contado da ciência. Esse agravo não é cabível no caso de intempestividade ou quando não for juntada cópia de inteiro teor do acórdão ou cópia da publicação da ementa do acórdão paradigma que comprove a divergência.

No agravo não será admitida a produção de novas provas da divergência.

A Câmara Superior divide-se em três turmas, conforme dispõe o seu regimento interno, sendo compostas pelo Presidente e Vice-presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, na qualidade de Presidente e Vice-presidente e mais:



- a) quando se reunir a 1ª Turma, pelo Presidentes e Vice-presidentes das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, tratando-se de recurso interposto de decisão prolatada por qualquer das Câmaras do mesmo Conselho;
- b) quando se reunirem a 2ª e 3ª Turmas, pelo Presidentes e Vice-presidentes das Câmaras do Segundo e Terceiro Conselhos de contribuintes, respectivamente, conforme se trate de julgamento de recurso especial de acórdão oriundo de um ou de outro Conselho.

É importante lembrar que o Presidente de Câmara sempre é o representante da Fazenda Nacional e que o Vice-presidente é representante dos contribuintes, de forma que fica preservada, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a paridade observada no Conselho de Contribuinte.

A decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais é definitiva na esfera administrativa, e contra ela não cabe qualquer recurso (Art. 42, III). Entretanto, ainda é possível haver pedido de aplicação de equidade ao Ministro da Fazenda, como se verá a seguir.

O Decreto nº 83.304/79, como foi referido, transferiu para a Câmara Superior de Recursos Fiscais a competência prevista no inciso I, do Art. 26, para julgar o recurso especial, que restou, ainda, ampliado pelo citado decreto, estendendo ao sujeito passivo a

possibilidade de recorrer. Permaneceu, contudo, na órbita da competência do Ministro da Fazenda, a decisão sobre o pedido de aplicação de equidade, previsto no Art. 26, II.

Aplicação de equidade significa a dispensa, total ou parcial, da penalidade pecuniária, atendidas as características pessoais ou materiais da espécie julgada (Art. 40). A proposta de aplicação da equidade deve ser apresentada por qualquer das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes (Art. 40 e Portaria MF nº 55/98 - Anexo II, Art. 11, inciso VIII).

A ocorrência de reincidência, sonegação, fraude ou conluio impede a aplicação da equidade (Art. 40, *in fine*).

O Decreto-Lei nº 1.042/69 confere ao Ministro da Fazenda competência para relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento do imposto, nas hipóteses que enumera, tal competência foi delegada ao Secretário da Receita Federal pela Portaria nº 214/79, que a subdelegou ao Coordenador do Sistema de Tributação pela Portaria nº 362/82.

A referida competência do Ministro da Fazenda, no entanto, foi limitada pela Emenda Constitucional nº 3/93, que, segundo os Pareceres PGFN/CAT/ nº 804/93 e PGFN nº 363/95, revogou parcialmente o Decreto-Lei nº 1.042/69. Como resultado desta derrogação, a equidade não pode mais ser aplicada no sentido da dispensa de penalidades em matéria tributária, remanescendo em vigor, apenas, a parte do referido Decreto-Lei que se relaciona com a eventual relevação da pena de perdimento, que não tem natureza tributária.

## 6.DEFINITIVIDADE DA DECISÃO

O Art. 42 do Decreto nº 70.235/72 resume as situações em que a decisão administrativa torna-se definitiva. Diz o citado artigo:



**"Art. 42. São definitivas as decisões:**

**I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;**

**II - de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;**

**III - de instância especial.**

**Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício."**

Os efeitos da definitividade da decisão são exatamente contrários aos efeitos da impugnação:

- a) a exigibilidade do crédito tributário, que estava suspensa, volta a vigorar, e o crédito tributário pode ser cobrado;
- b) o prazo prescricional para propositura da ação de execução, por parte da Fazenda Nacional, volta a fluir.

Além disso, caso haja medida cautelar fiscal em vigor, a Fazenda Pública tem 60 (sessenta) dias para propor a ação de execução fiscal, sob pena de a medida cautelar perder a eficácia e os bens, do sujeito passivo tornarem-se disponíveis (Lei nº 8.397/92, Art. 11).

A cobrança do crédito tributário segue sempre o mesmo procedimento: o processo é encaminhado para o órgão preparador, que deve efetuar a cobrança administrativa em trinta dias; frustrada a tentativa de cobrança amigável, o processo deve ser encaminhado para a Procuradoria da Fazenda Nacional, para inscrição em Dívida Ativa e cobrança judicial.

Ao contribuinte é facultado efetuar o depósito da quantia objeto da exigência. No processo administrativo, como a impugnação, por si só, já suspende a exigibilidade do crédito tributário, o depósito tem como objetivo evitar a fluência de acréscimos moratórios. Os procedimentos para efetuar o depósito estão regulados nas Instruções Normativas SRF nº 118/91 e 141/98. No caso de decisão definitiva desfavorável ao sujeito passivo, o depósito efetuado deve ser convertido em renda, salvo se for comprovada a propositura de ação judicial (Art. 42 § 1º). Sendo o valor depositado pelo autuado insuficiente para o pagamento do crédito tributário, ser-lhe-á cobrada a diferença. Por outro lado, se o valor

depositado exceder ao devido, a autoridade promoverá a restituição da quantia excedente (Art. 42. § 2º).

Nos casos de aplicação da pena de perda de mercadorias, estas terão a destinação prevista na legislação específica. As principais destinações das mercadorias nesses casos são para:

- a) leilão público;
- b) doação a entidades filantrópicas;
- c) incorporação ao patrimônio público; e
- d) inutilização.

Nas decisões definitivas favoráveis ao sujeito passivo, deve a autoridade preparadora dar baixa nos registros do débito, o que deve ser feito, como determina a norma, de ofício, sem necessidade de qualquer requerimento do sujeito passivo (Art. 42, § 3º) remetendo-se o processo ao arquivo.

## 7. PRAZOS DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL<sup>2</sup>

Os prazos previstos no Decreto nº 70.235/72 e nas principais normas processuais são os seguintes:

a) 5 dias:

- ⇒ contados da ciência do acórdão, para o Procurador da Fazenda Nacional, o sujeito passivo ou a autoridade encarregada da execução do acórdão interpor embargos de declaração, ao Presidente da Câmara ou Turma, tendentes estes ao esclarecimento de obscuridades, dúvidas ou contradições entre a decisão e seus fundamentos, ou ao suprimento de ponto sobre o qual devia ter se pronunciado a Câmara, no caso dos Conselhos de Contribuintes, ou Turma, no caso da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Art. 27, § 1º, do Anexo I, e Art. 27, § 1º, do Anexo II, da Portaria MF nº 55/98);
- ⇒ para o pedido, por meio de agravo, de reexame da admissibilidade do recurso especial, contados da ciência do despacho que lhe negou seguimento (Art. 9º, § 1º, do Anexo I, da Portaria nº 55/98).

b) 8 dias:

- ⇒ para execução, pelo servidor, de atos processuais, se outro prazo não for especificado (art. 4º).

c) 15 dias:

- ⇒ após a entrega da intimação na agência postal telegráfica, ou remessa por qualquer outro meio, para considerar-se o sujeito passivo intimado, quando, for omitida a data do recebimento no comprovante respectivo (Art. 23, § 2º, *in fine*);
- ⇒ para considerar-se o sujeito passivo intimado, após a publicação ou afixação do edital, quando este for o meio de intimação utilizado (Art. 23, § 2º, III);
- ⇒ para oferecimento de contra-razões ao recurso especial interposto (Art. 3º, § 3º do Decreto nº 83.304/79);

---

<sup>2</sup> Adaptado da obra de Luiz Henrique Barros de Arruda, *Processo Administrativo Fiscal*, 1994, 2ª ed., pp.12-14

⇒ contados da ciência da decisão, para interposição de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (Art. 3º, §2º do Decreto nº 83.304/79).

d) 30 dias:

⇒ para realização, pela autoridade local, de atos processuais que devam ser praticados em sua jurisdição, por solicitação de outra autoridade preparadora ou julgadora (Art. 32);

⇒ para apresentação ao órgão preparador, da impugnação da exigência fiscal originária (Art. 15), modificada antes do julgamento (Art. 18, § 3º) ou agravada na decisão (Art. 15, parágrafo único);

⇒ para interposição de recurso voluntário aos Conselhos de Contribuintes, contra a decisão de primeira instância (Art. 33);

⇒ para interposição de recurso voluntário à CSRF, contra decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, que derem provimento ao recurso de ofício;

⇒ para cobrança amigável, contados do término do prazo previsto nos segundo, terceiro e quarto itens do respectivo tópico, ou da ciência da decisão administrativa final, quando o sujeito passivo não cumprir a exigência, não a impugnar, nem dela recorrer, quando cabível (artigos 21 e 43);

⇒ para o Procurador da Fazenda Nacional apresentar contra-razões ao recurso voluntário do contribuinte, interposto contra decisão de primeira instância, ou contra decisão do Conselho de Contribuintes que der provimento ao recurso de ofício (Portaria MF nº 260/95 e nº 189/97).

d) 60 dias:

⇒ prazo para validade do procedimento fiscal, no tocante à espontaneidade, iniciado por apreensão de mercadorias, documentos ou livros ou por ato escrito cientificado ao sujeito passivo ou seu preposto, podendo o referido prazo ser prorrogado, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos (Art. 72, § 2º);

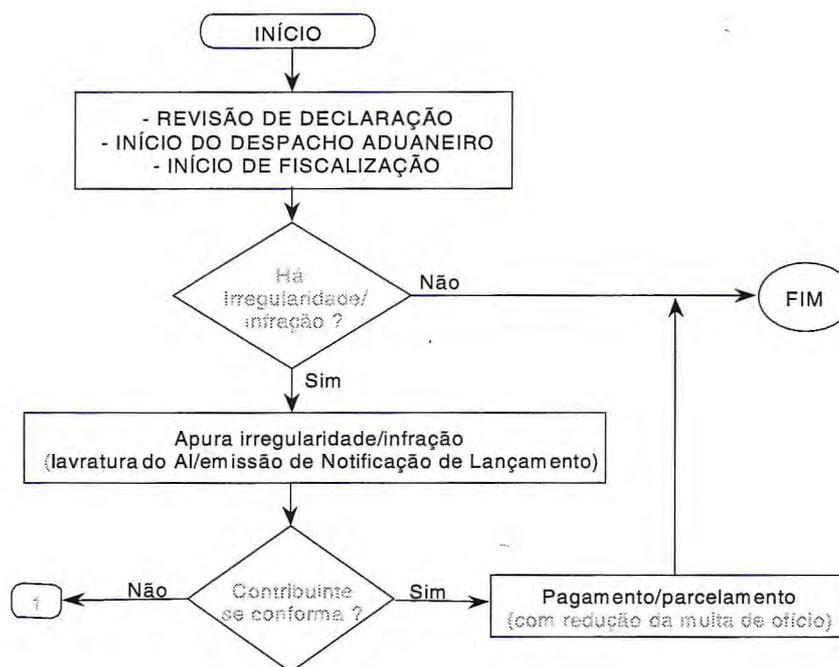
⇒ para a proposição da ação de execução fiscal, no caso de Cautelar Fiscal, contados da definitividade da decisão administrativa.

## 8.FLUXOGRAMAS

Os fluxogramas representam uma visão geral de tudo que foi exposto ao longo do trabalho e dividem-se em :

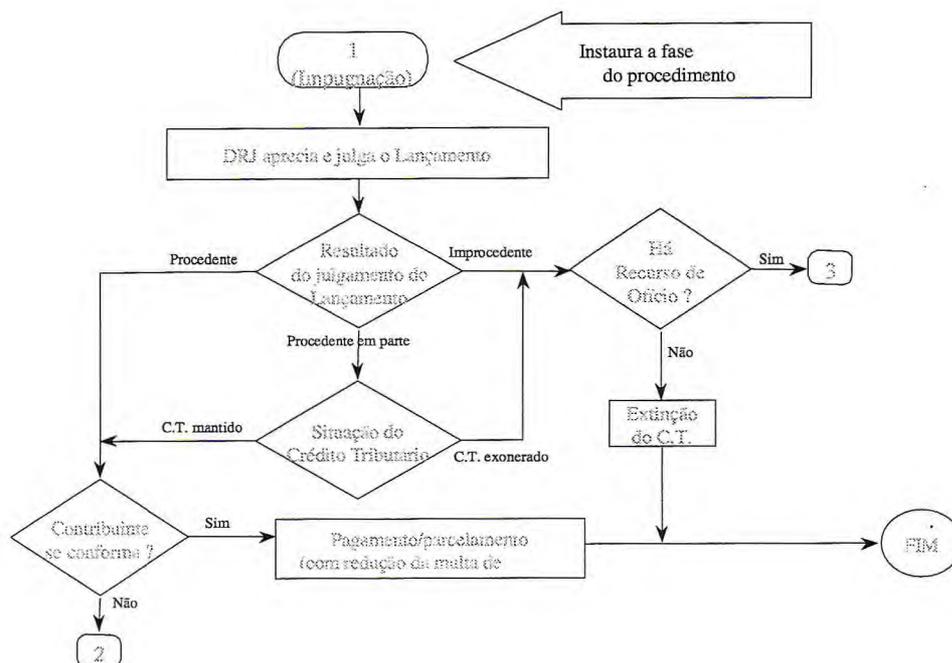
- ⇒ Fase Procedimental;
- ⇒ Fase Processual - Impugnação;
- ⇒ Fase Processual - Recurso Voluntário;
- ⇒ Fase Processual - Recurso de Ofício;
- ⇒ Fase Processual - Recurso Especial.

**Figura 1: FASE PROCEDIMENTAL**



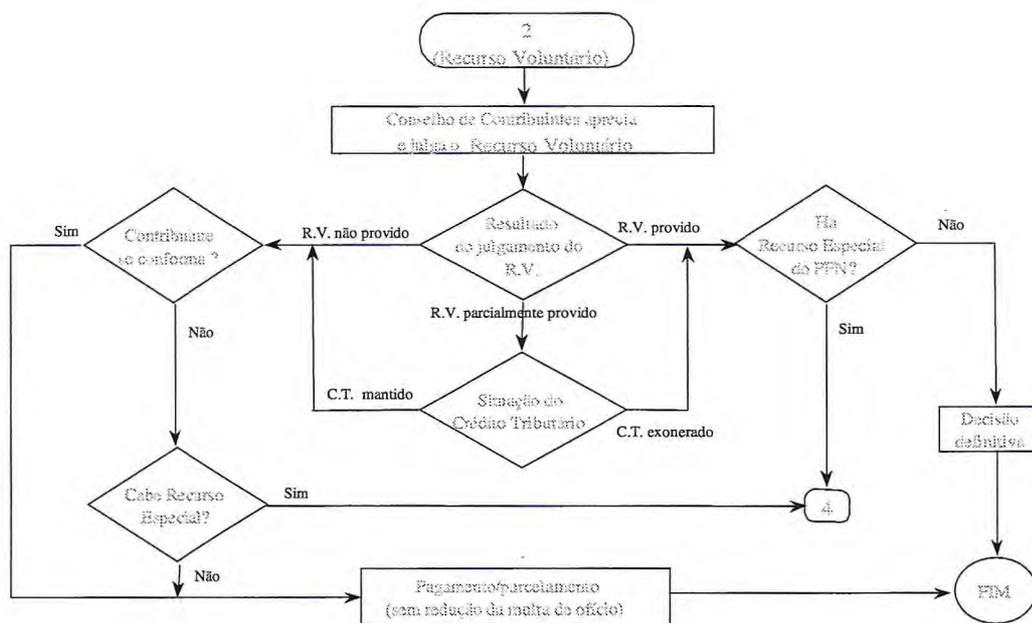
**Fonte: DRJ - Fortaleza.**

**Figura 2: FASE PROCESSUAL- IMPUGNAÇÃO**



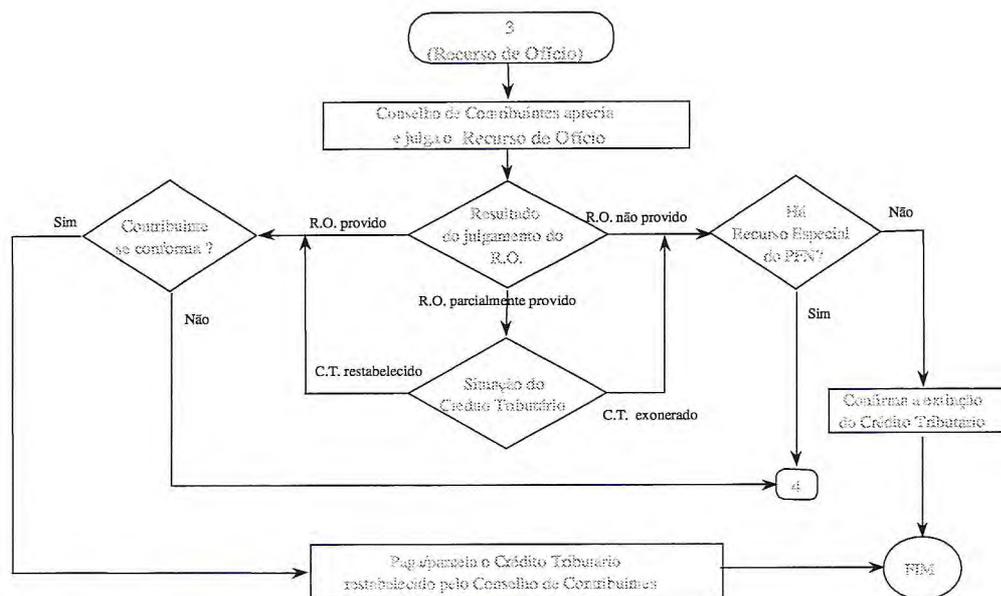
Fonte: DRJ - Fortaleza.

**Figura 3: FASE PROCESSUAL- RECURSO VOLUNTÁRIO**



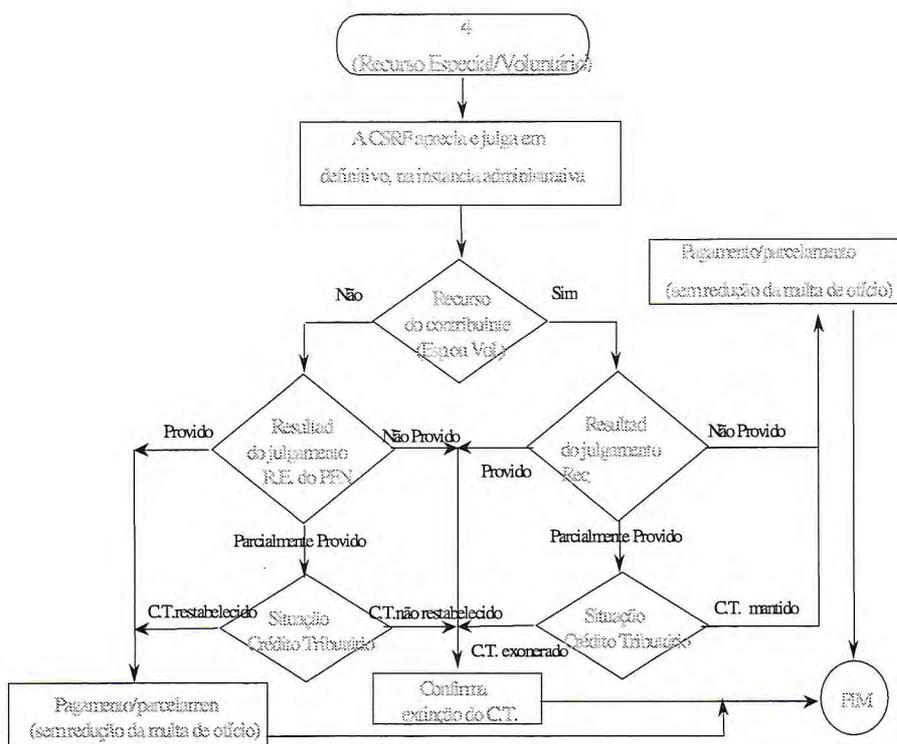
Fonte: DRJ - Fortaleza.

**Figura 4: FASE PROCESSUAL - RECURSO DE OFÍCIO**



Fonte: DRJ - Fortaleza.

**Figura 5: FASE PROCESSUAL - RECURSO ESPECIAL /VOLUNTÁRIO À DECISÃO DO  
C.C. QUE DEU PROVIMENTO AO R.O.**



Fonte: DRJ - Fortaleza.

## 9. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Seria interessante observar as seguintes críticas em relação ao procedimento administrativo tributário. Segundo BERTI (1995, p.136 e 138):

**“Essa realidade, em nosso ver, está ultrapassada, pela razões abaixo.**

- a- A esfera administrativa está limitada por vários fatores a que o judiciário não está vinculado. A legalidade de lei é de apreciação exclusiva do judiciário, portanto um lançamento perfeitamente válido na esfera administrativa, poderá não sê-lo no judiciário. (...) Isso estimula a procura do Poder Judiciário, mesmo quando o contribuinte tenha decisão final na esfera administrativa.**
- b- Numa economia inflacionária e com juros altíssimos, o custo de oportunidade poderá determinar a opção pela impugnação simplesmente como meio protelatório. (...).**

**Com a extinção da esfera administrativa e com o juízo especializado em causas tributárias, o prazo para julgamento cairia, talvez por volta de dois anos. (...) Certamente com um prazo menor entre o auto de infração e a decisão final, estimularia o contribuinte a beneficiar-se dos descontos oferecidos para o pagamento do crédito sem a discussão.**

- c- A demora das decisões na esfera administrativa estimula a impugnação (...).”**

Nota-se um grande equívoco por parte do referido autor. Ao negar, de forma substancial a importância da existência da instância administrativa, ele desconsidera o que expressa o texto constitucional vigente que assegura ao contribuinte o contraditório e a produção da ampla defesa quando o mesmo se defende na esfera administrativa ou judicial. A ampla defesa assegura ao contribuinte o conhecimento de todos os elementos que integram o procedimento administrativo, iniciando-se pela ciência do normal lançamento, ou do Auto de Infração, e dos documentos que embasam a cobrança fazendária, mesmo no caso de ser-lhe dada vista dos autos na repartição. Então como se poderia burlar um dispositivo constitucional?

Sabe-se perfeitamente que cabe ao Poder Judiciário, com exclusividade, a missão de solucionar os conflitos decorrentes da aplicação e interpretação das leis, inclusive no campo tributário, e é por isso que a lei garante ao sujeito passivo o livre acesso ao poder judiciário, mesmo depois de vencido na esfera administrativa. Então o fato do sujeito passivo recorrer ao judiciário para tentar defender-se não é um indício de que a instância administrativa tornou-se dispensável, mesmo porque sem ela deixaria de existir um sistema de controle interno da atividade da própria administração tributária, ou seja, um controle prévio da legalidade e legitimidade dos atos praticados na atividade-fim de fiscalização,

tendente a aferir o grau de cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

Não é pertinente o fato do autor afirmar que a demora das decisões na instância administrativa tributária é, rotineiramente, utilizada pelo sujeito passivo como um instrumento protelatório. Deve-se observar que, além da esfera administrativa representar uma garantia legal, ressalta-se o fato de que o contribuinte não é o responsável pela demora na solução dos litígios, já que eles não têm qualquer controle sobre o andamento dos processos e não têm meios para apressar as respectivas soluções. Na verdade, em tese, o contribuinte somente é responsável por sessenta dias dos muitos anos que dura cada processo, porque dispõe de trinta dias para a defesa em primeira instância e de mais trinta dias para recurso à segunda instância.

Quanto à substituição do âmbito administrativo por um judicial especializado em causas tributárias, vê-se que seria uma tentativa simplista de mascarar a burocracia e a desestruturação dos organismos que são responsáveis pelo andamento dos processos e que tanto prejudicam os contribuintes, além de sobrecarregar o quase saturado Poder Judiciário.

No pior das hipóteses a esfera administrativa passa a ser um controle de qualidade dos processos, antes de serem apresentados ao Poder Judiciário, decorrentes de falhas da administração pública ou má fé de alguns contribuintes.

## 10. CONCLUSÃO

A legislação vigente, com pequenas exceções, é suficiente e se encontra de acordo com a Constituição Federal, o que teoricamente propiciaria a ampla defesa e a inafastabilidade do exame judicial imediato.

Como foi elucidado, tantas vezes, a Constituição Federal em seu Art. 5<sup>o</sup>, inciso LV, assegura ao contribuinte o direito ao procedimento administrativo fiscal de acerto tributário, com o contraditório e a ampla defesa, no entanto há uma grande dispersão entre o que reza a lei e a realidade do procedimento administrativo tributário federal.

As grandes dificuldades referem-se ao próprio desconhecimento, por parte do sujeito passivo, da lei ou de seus trâmites, termos legais do procedimento administrativo. Além disso, a constante necessidade de atualização na área fiscal deixa o contribuinte um tanto confuso. Há contribuintes, por exemplo, que desconhecem que ao entrarem na esfera judicial, antes ou durante o procedimento da esfera administrativa, perdem o direito de recorrer a ela.

Como se não bastasse o que foi mencionado, têm-se, ainda, algumas decisões que podem vir a ser tendenciosas por parte do fisco. Têm-se um exemplo, a DRJ de Fortaleza, em primeira instância, julga cerca de 1100 (média dos anos de 94 a 98) processos por ano, cerca de 85% destas decisões são a favor do fisco. Levando-se em consideração que alguns dos recursos à segunda instância decidem em favor do contribuinte, isso significa que a administração pública não é infalível em suas análises.

Conclui-se que não é fácil um total entendimento do assunto em questão, sendo assim, é notória a importância da análise da legislação pertinente, para que se possa contribuir para a manutenção do Procedimento Administrativo Tributário de forma prática.

A simples hipótese de supressão do procedimento administrativo seria uma violação dos direitos fundamentais pelo Estado, seria atingir de forma maléfica o próprio interesse público.

## 11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1, de 07 de janeiro de 1997. Aplicação no tempo das multas de ofício e de mora em decorrência da Lei nº 9.430/96. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 7, p. 603, 10 jan. 1997. Seção 1.
- BRASIL. Ato Declaratório Normativo n. 19, de 26 de maio de 1997. Processo Administrativo Fiscal. Remessa da impugnação pelos correios. Para os efeitos da tempestividade, considera-se como data da entrega a da postagem da petição, devidamente comprovada (AR). **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 99, p. 10997, 27 mai. 1997. Seção 1.
- BRASIL. Boletim Central COSAR n. 247, Brasília, 19 de dezembro de 1997.
- BRASIL. Boletim Central COSIT n. 009, Brasília, 14 de janeiro de 1998.
- BRASIL. Boletim Central COSIT n. 19, Brasília, 28 de janeiro de 1998.
- BRASIL. Decreto n. 2.191, de 03 de abril de 1997. Altera competências relativas a matérias objeto de julgamento pelos Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 64, p. 6515, 04 abr. 1997. Seção 1.
- BRASIL. Decreto n. 2.562, de 27 de abril de 1998. Altera a competência relativa a matérias objeto de julgamento pelos Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 79, 28 abr. 1998. Seção 1.
- BRASIL. Decreto n. 70235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 45, p. 1923-1925, 07 mar. 1972. Seção 1, pt. 1.
- BRASIL. Decreto-lei n. 1042, de 21 de outubro de 1969. Dispõe sobre regularização de situações fiscais e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 202, p. 8955-8956, 21 out. 1969. Seção 1, pt. 1.
- BRASIL. Decreto-lei n. 822, de 05 de setembro de 1969. Extingue a garantia de instância nos recursos de decisão administrativa fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 171, p. 7570, 08 set. 1969. Seção 1, pt. 1.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 03, de 17 de março de 1993. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 52, p. 3209-3210, 18 mar. 1993. Seção 1.
- BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 02, de 09 de janeiro de 1997. Dispõe sobre os processos de consultas relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, p. 681, 13 jan. 1997.

- BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 141, de 30 de novembro de 1998. Aprova o documento para depósitos judiciais e extrajudiciais à ordem e à disposição da autoridade judicial ou administrativa competente e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, p. 81, 01 dez. 1998.
- BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 21, de 10 de março de 1997. Dispõe sobre a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, p. 4664, 11 mar. 1997.
- BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 49, de 22 de maio de 1997. Regulamenta a formalização, tramitação e julgamento de consultas sobre tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, p. 10749, 23 mai. 1997.
- BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 73, de 15 de setembro de 1997. Altera dispositivos da instrução normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, que dispõe sobre a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, p. 20759, 19 set. 1997.
- BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 83, de 31 de outubro de 1997. Altera dispositivos das instruções normativas SRF nº 02, de 1997, nº 49, de 1997, que dispõem sobre o processo de consulta. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, p. 24921, 04 nov. 1997.
- BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 93, de 03 de agosto de 1998. Estabelece a inexistência do depósito prévio recursal para pessoas jurídicas de direito público. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, p. 18, 05 ago. 1998.
- BRASIL. Lei n. 8397, de 06 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 04, p. 181-182, 07 jan. 1992. Seção 1.
- BRASIL. Lei n. 8541, de 23 de dezembro de 1992. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 247, p. 18005-18010, 24 dez. 1992. Seção 1.
- BRASIL. Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do Imposto de Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, p. 1/3, 20 jan. 1999.
- BRASIL. Lei n. 9430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para seguridade social, o processo

- administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 30 dez. 1996.
- BRASIL. Lei n. 9532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 240, p. 29432-29439, 11 dez. 1997. Seção 1.
- BRASIL. Medida Provisória n. 1542-29, de 27 de novembro de 1997. Dispõe sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 231, p. 27922-27924, 28 nov. 1997. Seção 1.
- BRASIL. Medida Provisória n. 1621-30, de 12 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 242, p. 29953-29956, 15 dez. 1997. Seção 1.
- BRASIL. Medida Provisória n. 1863-52, de 26 de agosto de 1999. Dispõe sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 165, p. 1-4, 27 ago. 1999. Seção 1.
- BRASIL. Portaria Conjunta n. 663, de 10 de novembro de 1998. Dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, p. 3, 12 nov. 1998.
- BRASIL. Portaria Conjunta PGFN/SRF n. 582, de 02 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 235, p. 28539-28541, 04 dez. 1997. Seção 1.
- BRASIL. Portaria MF n. 154, de 07 de julho de 1998. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 129, p. 10, 09 jul. 1998. Seção 1.
- BRASIL. Portaria n. 55, de 16 de março de 1998. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, n. 51, p. 31-38, 17 mar. 1998. Seção 1.
- CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1998. 233p.
- CASTRO, A. B. **Procedimento Administrativo Tributário**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1996. 140p.
- CLÉLIO, Berti. **O processo Fiscal Teoria e Prática**. São Paulo: Ícone, 1995. 351p.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1997. 363p.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1998. 447p.
- ISQUIERDO, R. S. **Processo Administrativo Fiscal- Programa de formação Auditor- Fiscal do Tesouro Nacional**. Brasília. Ministério da Fazenda, 1999. 126p.
- MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. Malheiros, 1998. 414p.

MARINS, James. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998. 175p.

MINATEL, J. A. O depósito compulsório como requisito para recurso administrativo e o prazo para pleitear judicialmente desconstituição de exigência fiscal pela primeira instância administrativa. In: SEIXAS FILHO, A. P. **Processo Administrativo Fiscal**. 3<sup>o</sup> Vol. São Paulo: Dialética, 1998. p.105-112.

Parcelamento de débitos com a União. **Trevisan**, São Paulo, v.22, nº 122, p. 23-25, abr. 1998.

# ANEXO

**DECRETO N.º 70.235, de 6 de março de 1972.**

Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências.

O Presidente da República, usando das atribuições que lhe confere o art. 81, III, da Constituição e tendo em vista o disposto no art. 2.º do Decreto-lei n.º 822, de 5 de setembro de 1969, decreta:

**DISPOSIÇÃO PRELIMINAR**

**Art. 1.º.** Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

**CAPÍTULO I  
DO PROCESSO FISCAL  
SEÇÃO I  
DOS ATOS E TERMOS PROCESSUAIS**

**Art. 2.º.** Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

**Art. 3.º.** A autoridade local fará realizar, no prazo de 30 (trinta) dias, os atos processuais que devam ser praticados em sua jurisdição, por solicitação de outra autoridade preparadora ou julgadora.

**Art. 4.º.** Salvo disposição em contrário, o servidor executará os atos processuais no prazo de 8 (oito) dias.

**SEÇÃO II  
DOS PRAZOS**

**Art. 5.º.** Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o do vencimento.

**Parágrafo único.** Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que ocorra o processo ou deva ser praticado o ato.

**Art. 6.º.** *(Revogado pelo artigo 7.º da Lei n.º 8.748/93)*

**SEÇÃO III  
DO PROCEDIMENTO**

**Art. 7.º.** O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

**§ 1.º.** O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

**§ 2.º.** Para os efeitos do disposto no § 1.º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

**Art. 8.º.** Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para a anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

**Art. 9.º.** A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 1.º.** Quando, na apuração dos fatos, for verificada a prática de infrações a dispositivos legais relativos a um imposto, que impliquem na exigência de outros impostos da mesma natureza ou de contribuições, e a comprovação dos atos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, as exigências relativas ao mesmo sujeito passivo serão objeto de um só processo, contendo todas as notificações de lançamento e autos de infração. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 2.º.** Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7.º serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 3.º.** A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**Art. 10.** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumprí-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

**Art. 11.** A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

**Parágrafo único.** Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico.

**Art. 12.** O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias.

**Art. 13.** A autoridade preparadora determinará que seja informado, no processo, se o infrator é reincidente, conforme definição da lei específica, se essa circunstância não tiver sido declarada na formalização da exigência.

**Art. 14.** A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

**Art. 15.** A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

**Parágrafo único.** Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 1.º.** Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. *(Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 2.º.** É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. *(Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 3.º.** Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. *(Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 4.º.** A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. *(Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

**§ 5.º.** A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. *(Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

**§ 6.º.** Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. *(Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

**Art. 17.** Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. *(Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

**Art. 18.** A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 1.º.** Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 2.º.** Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 3.º.** Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**Art. 19.** *(Revogado pelo art. 7.º da Lei n.º 8.748/93)*

**Art. 20.** No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá sobre Auditor Fiscal do Tesouro Nacional. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**Art. 21.** Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 1.º.** No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento,

providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 2.º.** A autoridade preparadora após a declaração de revelia e findo o prazo previsto no caput deste artigo, procederá, em relação às mercadorias e outros bens perdidos em razão de exigência não impugnada, na forma do art. 63. *(Originariamente este texto constituía o § 5.º, tendo sido renumerado pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**§ 3.º.** Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

**§ 4.º.** O disposto no parágrafo anterior aplicar-se-á aos casos em que o sujeito passivo não cumprir as condições estabelecidas para a concessão de moratória.

**Art. 22.** O processo será organizado em ordem cronológica e terá suas folhas numeradas e rubricadas.

#### **SEÇÃO IV DA INTIMAÇÃO**

**Art. 23.** Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; *(Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; *(Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II.

**§ 1.º.** O edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação.

**§ 2.º.** Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; *(Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

**§ 3.º.** Os meios de intimação previstos nos incisos I e II deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. *(Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

**§ 4.º.** Considera-se domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo o do endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal. *(Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

## **SEÇÃO V DA COMPETÊNCIA**

**Art. 24.** O preparo do processo compete à autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo.

**Art. 25.** O julgamento do processo compete:

I - em primeira instância:

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme por ela estabelecido;

II - em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, com a ressalva prevista no inciso III do § 1.º.

**§ 1.º.** Os Conselhos de Contribuintes julgarão os recursos, de ofício e voluntário, de decisão de primeira instância, observada a seguinte competência por matéria:

I - 1.º Conselho de Contribuintes: Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza; Imposto Sobre o Lucro Líquido (ISLL); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e para financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituídas, respectivamente, pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, pela Lei Complementar n.º 8, de dezembro de 1970, pelo Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982, e pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, com as alterações posteriores. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

II - 2.º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Produtos Industrializados;

III - 3.º Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;

IV - 4.º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação e demais tributos aduaneiros, e infrações cambiais relacionadas com a importação ou a exportação.

**§ 2.º.** Cada Conselho julgará ainda matéria referente a adicionais e empréstimos compulsórios arrecadados com os tributos de sua competência.

**§ 3.º.** O 4.º Conselho de Contribuintes terá sua competência prorrogada para decidir matéria relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se tratar de recursos que versem falta de pagamento desse imposto, apurada em despacho aduaneiro ou em ato de revisão de declaração de importação.

**§ 4.º.** O recurso voluntário interposto de decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes no julgamento de recurso de ofício será decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. *(Parágrafo 4.º acrescentado pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**Art. 26.** Compete ao Ministro da Fazenda, em instância especial:

I - julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos procuradores representantes da Fazenda junto aos mesmos Conselhos;

II - decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes.

## **SEÇÃO VI DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA**

**Art. 27.** Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda. *(Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

**Parágrafo único.** Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade de que trata o *caput* deste artigo.

**Art. 28.** Na decisão em que for julgada questão preliminar, será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**Art. 29.** Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

**Art. 30.** Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

**§ 1.º.** Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

**§ 2.º.** A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

**§ 3.º.** Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos:

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações marca e modelo. *(Parágrafo 3.º inteiramente acrescentado pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

**Art. 31.** A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa

suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**Parágrafo único.** O órgão preparador dará ciência da decisão ao sujeito passivo, intimando-o, quando for o caso, a cumpri-la, no prazo de 30 (trinta) dias, ressalvado o disposto no art. 33.

**Art. 32.** As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

**Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão.

**§ 1.º.** No caso em que for dado provimento a recurso de ofício, o prazo para a interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício. *(Parágrafo, anteriormente único, acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93 e renumerado, com revisão do texto, para parágrafo 1.º pelo art. 32 da Medida Provisória 1.621/97)*

**§ 2.º.** Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão. *(Acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória n.º 1.621/97)*

**Art. 34.** A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda; *(Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada a infração denunciada na formalização da exigência.

**§ 1.º.** O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

**§ 2.º.** Não sendo interposto recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

**Art. 35.** O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

**Art. 36.** Da decisão de primeira instância não cabe pedido de reconsideração.

## **SEÇÃO VII DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA**

**Art. 37.** O julgamento dos Conselhos de Contribuintes far-se-á conforme dispuserem seus regimentos internos.

§ 1.º. Os Procuradores Representantes da Fazenda recorrerão ao Ministro da Fazenda, no prazo de trinta dias, da decisão não unânime, quando a entenderem contrária à lei ou à evidência de prova.

§ 2.º. O órgão preparador dará ciência ao sujeito passivo da decisão do Conselho de Contribuintes, intimando-o, quando for o caso, a cumpri-la, no prazo de 30 (trinta) dias, ressalvado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3.º. Caberá pedido de reconsideração, com efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência: *(Revogado pelo art. 2.º do Decreto n.º 75.445/75. Ver também o art. 50 da Lei n.º 8.541/92, a seguir)*

I - *(Revogado indiretamente pelo art. 50 da Lei n.º 8.541/92, tendo em vista a competência para julgamento do recurso de ofício ter sido devolvida aos Conselhos de Contribuintes - ver nota ao inciso II, a seguir. Ver também § 4.º do art. 25)*

II - *(Revogado pelo art. 50 da Lei n.º 8.541, de 23/12/92)*

**Art. 38.** O julgamento em outros órgãos da administração federal far-se-á de acordo com a legislação própria, ou, na sua falta, conforme dispuser o órgão que administra o tributo.

#### **SEÇÃO VIII DO JULGAMENTO EM INSTÂNCIA ESPECIAL**

**SEFEAC**

**Art. 39.** Não cabe pedido de reconsideração de ato do Ministro da Fazenda que julgar ou decidir matérias de sua competência.

**Art. 40.** As propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes atenderão às características pessoais e materiais da espécie julgada e serão restritas à dispensa total ou parcial de penalidade pecuniária, nos casos em que não houver reincidência nem sonegação, fraude ou conluio.

**Art. 41.** O órgão preparador dará ciência ao sujeito passivo da decisão do Ministro da Fazenda, intimando-o, quando for o caso, a cumpri-la, no prazo de 30 (trinta) dias.

#### **SEÇÃO IX DA EFICÁCIA E EXECUÇÃO DAS DECISÕES**

**Art. 42.** São definitivas as decisões:

I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem a sua interposição;

III - de instância especial.

**Parágrafo único.** Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

**Art. 43.** A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no art. 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3.º do mesmo artigo.

**§ 1.º.** A quantia depositada para evitar correção monetária do crédito tributário ou para liberar mercadoria será convertida em renda se o sujeito passivo não comprovar, no prazo legal, a propositura de ação judicial.

**§ 2.º.** Se o valor depositado não for suficiente para cobrir o crédito tributário, aplicar-se-á à cobrança do restante o disposto no *caput* deste artigo; se exceder o exigido, a autoridade promoverá a restituição da quantia excedente, na forma da legislação específica.

**§ 3.º.** Após a decisão final no processo administrativo fiscal, o valor depositado para fins de seguimento do recurso voluntário será:

- a) devolvido ao depositante, se aquela lhe for favorável;
- b) convertido em renda, devidamente deduzido do valor da exigência, se a decisão for contrária ao sujeito passivo e este não houver interposto ação judicial contra a exigência no prazo previsto na legislação. *(Parágrafo integralmente acrescido pelo art. 33 da Medida Provisória n.º 1.621/97)*

**§ 4.º.** Na hipótese de ter sido efetuado o depósito, ocorrendo a posterior propositura de ação judicial contra a exigência, a autoridade administrativa transferirá para conta à ordem do juiz da causa, mediante requisição deste, os valores depositados, que poderão ser complementados para efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *(Parágrafo integralmente acrescido pelo art. 33 da Medida Provisória n.º 1.621/97)*

**Art. 44.** A decisão que declarar a perda de mercadoria ou outros bens será executada pelo órgão preparador, findo o prazo previsto no art. 21, segundo o que dispuser a legislação aplicável.

**Art. 45.** No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

## **CAPÍTULO II** **DO PROCESSO DE CONSULTA**

**Art. 46.** O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

**Parágrafo único.** Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

**Art. 47.** A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consulente, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa.

**Art. 48.** Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

- I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;
- II - de decisão de segunda instância.

**Art. 49.** A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolançado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

**Art. 50.** A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolançado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões.

**Art. 51.** No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no art. 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

**Art. 52.** Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os arts. 46 e 47;

II - por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

III - por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;

IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

VII - quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for excusável, a critério da autoridade julgadora.

**Art. 53.** O preparo do processo compete ao órgão local da entidade encarregada da administração do tributo.

**Art. 54.** O julgamento compete:

I - em primeira instância:

a) aos Superintendentes Regionais da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, atendida, no julgamento, a orientação emanada dos atos normativos da Coordenação do Sistema de Tributação;

b) às autoridades referidas na alínea *b* do inciso I do art. 25;

II - em segunda instância:

a) ao Coordenador do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, salvo quanto aos tributos incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;

b) à autoridade mencionada na legislação dos tributos ressalvados na alínea precedente ou, na falta dessa indicação, à que for designada pela entidade que administra o tributo;

III - em instância única, ao Coordenador do sistema de Tributação, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas:

a) sobre classificação fiscal de mercadorias;

b) pelos órgãos centrais da administração pública;

c) por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais de âmbito nacional.

**Art. 55.** Compete à autoridade julgadora declarar a ineficácia da consulta.

**Art. 56.** Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de 30 (trinta) dias, contados da ciência.

**Art. 57.** A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício de decisão favorável ao consulente.

**Art. 58.** Não cabe pedido de reconsideração de decisão proferida em processo de consulta, inclusive da que declarar a sua ineficácia.

### **CAPÍTULO III DAS NULIDADES**

**Art. 59.** São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. *(Acrecido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

**Art. 60.** As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

**Art. 61.** A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

### **CAPÍTULO IV**

## **DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS**

**Art. 62.** Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

**Parágrafo único.** Se a medida referir-se à matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso exceto quanto aos atos executórios.

**Art. 63.** A destinação de mercadorias ou outros bens apreendidos ou dados em garantia de pagamento de crédito tributário obedecerá às normas estabelecidas na legislação aplicável.

**Art. 64.** Os documentos que instruem o processo poderão ser restituídos, em qualquer fase, a requerimento do sujeito passivo, desde que a medida não prejudique a instrução e deles fique cópia autenticada no processo.

**Art. 65.** O disposto neste Decreto não prejudicará a validade dos atos praticados na vigência da legislação anterior.

**§ 1.º.** O preparo dos processos em curso, até decisão de primeira instância, continuará regido pela legislação precedente.

**§ 2.º.** Não se modificarão os prazos iniciados antes da entrada em vigor deste Decreto.

**Art. 66.** O Conselho Superior de Tarifa passa a denominar-se 4.º Conselho de Contribuintes.

**Art. 67.** Os Conselhos de Contribuintes, no prazo de 90 (noventa) dias, adaptarão seus regimentos internos às disposições deste Decreto.

**Art. 68.** Revogam-se as disposições em contrário.

Brasília, 6 de março de 1972; 151.º da Independência e 84.º da República.

EMÍLIO G. MÉDICI

Antônio Delfim Neto