
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972

Versão 11 – Atualizada até 31/Dezembro/2005

Autor:

Gilson Wessler Michels (DRJ/Florianópolis/SC)

Fone: (0XX48) 3224-6672

E-mails: gilson.michels@receita.fazenda.gov.br e gilsonwmichels@uol.com.br

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Índice Geral

1. **Observações Gerais, 3**
2. **Índice por Assuntos, 4**
3. **Índice por Atos Legais, 12**
4. **Principais Atos Reguladores do PAF, 17**
5. **Anotações ao Decreto n.º 70.235/1972, 18**
6. **Fontes Bibliográficas Recomendadas, 146**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Observações Iniciais

1. Os limites do trabalho - Este trabalho conforma-se como uma compilação de remissões e excertos legais, doutrinários e jurisprudenciais, buscados em fontes de variada ordem, não representando interpretação de qualquer órgão da SRF, mas sim mera tentativa - de responsabilidade do próprio autor - de atualização periódica do Decreto n.º 70.235/1972 e de agrupamento, num só documento, de informações que se associam, direta ou indiretamente, ao processo administrativo fiscal. Neste sentido, o trabalho busca privilegiar mais o conteúdo daqueles excertos e remissões, deixando as manifestações referentes ao ponto de vista do autor limitadas a situações onde elas se mostraram absolutamente indispensáveis.

2. A Lei n.º 9.784/1999 e as regras do processo administrativo - Em 29/01/1999 foi editada a Lei n.º 9.784, que tratou de definir regras para os processos administrativos conduzidos no âmbito da Administração Pública Federal. As repercussões deste ato legal para o processo administrativo fiscal não são, no entanto, de grande monta, pelo menos em termos procedimentais; é que o ato legal conforma-se mais como coletânea de princípios, do que de regras de caráter procedimental. Por outra, mesmo do ponto de vista dos princípios, a Lei pouco inova, dado que se limita, no mais das vezes, a agrupar princípios/preceitos de há muito insculpidos nos Direitos Administrativo e Constitucional, não se podendo dizer que antes da edição deste ato legal já não disciplinassem os processos administrativos em geral, e o processo administrativo fiscal em particular. O principal mérito da Lei é, assim, sobretudo o de consolidar, num só ato, preceitos vigentes, até então dispersos por inúmeras fontes. De se ressaltar, por fim, que a própria Lei n.º 9.784/1999 expressamente prevê sua aplicação subsidiária, ao definir em seu artigo 69, que os procedimentos administrativos específicos “*continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei*”; assim, havendo disposição específica, vale esta, por conta do princípio da especialidade.

3. Observação em relação aos atos editados com o fim de criação da Receita Federal do Brasil - A Medida Provisória n.º 258, de 21/07/2005, que criava a Receita Federal do Brasil pela unificação das atividades da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, não foi convertida em lei, tendo perdido sua vigência em 18/11/2005 (Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n.º 40/2005). Com isso, os atos legais editados ao longo do período de vigência da MP com o fim de operacionalizar a unificação acabaram em sua expressiva maioria também perdendo vigor, o que gerou a necessidade de que novos atos fossem editados com o objetivo de readequar o quadro institucional. Este trabalho, atualizado que está até 31/12/2005, não faz menção aos atos que se destinaram à operacionalização da Receita Federal do Brasil, dado que em grande parte perderam validade, tendo sido substituídos por atos posteriores à perda de vigência da MP n.º 258/2005. Referências àqueles atos só foram incluídas nos casos raros em que, apesar da revogação, mantiveram eles algum vigor para fins de disciplinar fatos que lhes foram contemporâneos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Índice por Assuntos

Apesar de o Decreto n.º 70.235/1972 ser o principal dos diplomas legais a disciplinar o processo administrativo fiscal, tal matéria está hoje regrada por atos de variada ordem e hierarquia; há, assim, inúmeros institutos e aspectos que não estão contemplados formalmente no texto do Decreto. O índice abaixo, portanto, se destina a facilitar a busca daqueles assuntos que não estão previstos e/ou integralmente disciplinados no Decreto n.º 70.235/1972, mas que constam das notas a este diploma legal.

Agravamento da Exigência Fiscal: *nota ao parágrafo 3.º do artigo 18*

Agravo: *nota à Seção VIII*

Alegações Preliminares X Alegações de Mérito: *artigo 28*

Ampla Defesa: *nota ao caput do artigo 9.º*

Aplicação da Lei Processual no Tempo

Regra Geral: *nota ao Capítulo I da Seção I*

Retroação de Normas de Caráter Procedimental: *nota ao Capítulo I da Seção I*

Aplicação Subsidiária do Código de Processo Civil ao Processo Administrativo Fiscal: *nota à Introdução*

Arguições de Inconstitucionalidade – Inoponibilidade na Esfera Administrativa: *nota ao artigo 29*

Arrolamento de Bens e Direitos

Regras Gerais: *nota ao caput do Artigo 9.º*

Arrolamento para Garantia de Crédito Tributário: *nota ao caput do artigo 9.º*

Arrolamento para Seguimento de Recurso Voluntário: *parágrafos 3.º e 4.º do artigo 33*

Arrolamento e Propositura de Medida Cautelar Fiscal: *nota ao caput do artigo 9.º*

Insuficiência do Arrolamento para Seguimento do Recurso Voluntário: *nota ao parágrafo 4.º do artigo 33*

Atos Processuais - Questões Formais

Inexigência de Forma: *nota ao artigo 2.º*

Atos Processuais Praticados por Meio Eletrônico: *parágrafo único do artigo 2.º*

Atos Processuais Praticados por Sistema de Transmissão de Dados: *nota ao parágrafo único do artigo 2.º*

Documentos Transmitidos por FAX: *nota ao parágrafo único do artigo 2.º*

Hipótese de Exigência de Reconhecimento de Firma: *nota ao artigo 2.º*

Reconhecimento de Firma: *notas ao artigo 2.º*

Autenticação de Cópias Reprográficas pelo Poder Público: *nota ao artigo 2.º*

Audidores-Fiscais da Receita Federal

Competência Genérica: *nota ao caput do artigo 7.º*

Competência para Verificação da Escrituração Contábil: *nota ao inciso I do artigo 7.º*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Auto de InfraçãoDestinação: *artigo 9.º*Auto de Infração sem Tributo: *nota ao caput do artigo 9.º*Requisitos: *artigo 10*Lavatura fora do Estabelecimento do Contribuinte: *nota ao caput do artigo 10*Data e Hora da Lavatura – Irrelevância Jurídica: *nota ao inciso II do artigo 10***Aviso de Cobrança:** *nota ao artigo 15***Avocatória:** *nota ao caput do artigo 43***Câmara Superior de Recursos Fiscais**Julgamento de Recursos Voluntários: *parágrafo 4.º do artigo 25*Julgamento de Recursos Especiais: *nota ao Inciso I do artigo 26*

Resolução de Conflitos de Competência Decorrentes da Aplicação do Artigo 1.º do

Decreto n.º 2.562/1998: *nota ao inciso I do artigo 26*Súmulas das Decisões da CSRF: *artigo 26-A***Cobrança Amigável**Prazo: *caput do artigo 9.º*Procedimento: *caput do artigo 43*Esgotamento do Prazo – Efeito: *parágrafo 3.º do artigo 21***Consulta**Alterações Legais: *nota ao artigo 46*Processo de Consulta na Lei n.º 9.430/1996: *nota ao artigo 46*Competência para Solução de Consultas: *nota ao artigo 46*Pendência de Consulta – Efeitos: *nota ao artigo 46*Procedimento: *nota ao artigo 46***Certidão Negativa durante Prazo para Cumprimento de Decisão:** *nota ao parágrafo único do artigo 31***Conselhos de Contribuintes**Competência dos Conselhos de Contribuintes: *nota ao parágrafo 1.º do artigo 25*Possibilidade de Criação de Turmas Especiais nos Conselhos de Contribuintes: *nota ao inciso II do artigo 25***Decadência**Prazos para Lançamento: *nota ao caput do artigo 9.º*Declaração *Ex Officio*: *nota ao artigo 28***Delegacias da Receita Federal de Julgamento**Competência: *inciso I do artigo 25*Natureza, Constituição e Funcionamento: *notas ao inciso I do artigo 25***Defesa Manuscrita:** *nota ao inciso IV do artigo 16***Definitividade das Decisões Administrativas:** *artigo 42***Depósito Judicial – Novo Disciplinamento:** *notas ao parágrafo 2.º do artigo 43 e ao caput do artigo 9.º***Desconsideração de Atos ou Negócios Jurídicos:** *nota ao caput do artigo 9.º***Despacho Anulatório de Lançamento pelo Secretário da Receita Federal:** *nota ao caput do artigo 43*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

DiligênciasPleiteadas pelo Impugnante – Requisitos: *inciso IV do artigo 16*De Ofício: *caput do artigo 18*Desconsideração do Pedido pelo Julgador: *parágrafo 1.º do artigo 16*Não Caracterização de Novo Exame: *nota ao inciso II do artigo 7.º*Competência para Realização: *artigo 20***Documentos Fiscais**Exame e Apreensão: *notas ao inciso II do artigo 7.º*Prazo para Guarda: *nota ao inciso II do artigo 7.º*Prazo para Manutenção de Documentos Digitais e Sistemas: *nota ao inciso II do artigo 7.º*Restituição de Documentos: *artigo 64***Domicílio Tributário**Alcance da Regra do Parágrafo 4.º do Artigo 23: *nota ao parágrafo 4.º do artigo 23***Embargo de Declaração**De Acórdãos dos Conselhos de Contribuintes: *nota ao parágrafo 2.º do artigo 37*De Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais: *nota ao artigo 41***Eqüidade**Competência para Proposição da Aplicação da Eqüidade: *nota ao inciso II do artigo 26*Competência para Aplicação da Eqüidade: *nota ao inciso II do artigo 26*Conceito de Eqüidade: *nota ao artigo 40***Escrituração Contábil - Efeitos: nota ao caput do artigo 9.º****Espontaneidade do Contribuinte**Caracterização: *parágrafo 1.º do artigo 7.º*Espontaneidade X Efeitos do MPF: *nota ao parágrafo 2.º do artigo 7.º*Limites da Exclusão da Espontaneidade: *nota ao parágrafo 1.º do artigo 7.º*Necessidade da Emissão do Termo de Início de Ação Fiscal: *nota ao parágrafo 1.º do artigo 7.º*Termo de Início de Ação Fiscal como Delimitador da Espontaneidade: *nota ao parágrafo 2.º do artigo 7.º***Fundamentação Legal para o Contencioso Administrativo: notas à Abertura****Garantia de Instância**Arrolamento para Seguimento de Recurso Voluntário: *parágrafos 3.º a 5.º do artigo 33*Arrolamento e Propositura de Medida Cautelar Fiscal: *nota ao caput do artigo 9.º***Impedimentos e Suspeição dos Agentes Públicos: notas ao artigo 2.º****Impugnação**Prazo para Apresentação: *artigo 15*Efeitos da Impugnação Intempestiva: *nota ao artigo 14*Efeitos da Impugnação Parcial: *parágrafo 1.º do artigo 21*Remessa da Impugnação pelos Correios: *nota ao caput do Artigo 15*Requisitos: *artigo 16***Inconstitucionalidade**Decisões do Supremo Tribunal Federal - Efeitos para a Administração Pública Federal: *nota ao artigo 9.º*Incompetência para apreciação por parte das Instâncias Administrativas (DRJ, CC e CSRF): *notas aos artigos 29 e 37 e à Seção VIII*Relativização dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade: *nota ao artigo 9.º***Informalismo: nota ao artigo 2.º**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Intempestividade: *nota ao artigo 14***Intimação**Conceito, Função e Efeitos da Intimação: *notas ao caput do artigo 23*Intimação Pessoal: *inciso I do artigo 23*Intimação por Via Postal: *inciso II do artigo 23*Intimação por Meio Eletrônico: *inciso III do artigo 23*Intimação por Edital: *parágrafo 1.º do artigo 23 e nota*Intimação a Funcionários, Prepostos, Pessoas da Família etc.: *notas aos incisos I e II do artigo 23*Momentos em que se Considera Efetuada a Intimação: *parágrafo 2.º do artigo 23 e nota*Decadência X Contagem do Prazo de Intimação por Edital: *nota ao parágrafo 2.º do artigo 23*Intimação por Edital – Repetições das Tentativas a Cada Ato Processual: *nota ao parágrafo 1.º do artigo 23*Eleição de Domicílio para Fins de Recebimento de Intimações: *nota ao parágrafo 4.º do artigo 23*Vista dos Autos na Repartição – Efeitos sobre a Intimação: *nota ao inciso I do parágrafo 2.º do artigo 23***Intimação dos Procuradores da Fazenda Nacional das Decisões Administrativas**Das Decisões dos Conselhos de Contribuintes: *nota ao parágrafo 1.º do artigo 37*Das Decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais: *nota à Seção VIII***Jurisdição X Competência:** *notas ao parágrafo 3.º do artigo 9.º e à Seção V***Jurisprudência Administrativa como Fonte de Direito Tributário:** *nota ao parágrafo único do artigo 42***Lançamento diante de Causa Suspensiva da Exigibilidade do Crédito Tributário**Base Legal: *nota ao artigo 62*Posição da PFN: *nota ao artigo 62*Orientação Administrativa: *nota ao artigo 62*Orientação Jurisprudencial: *nota ao artigo 62***Lançamento em Relação a Créditos Declarados em DCTF:** *nota ao caput do artigo 9.º***Lançamento – Hipóteses de Alteração:** *nota ao caput do artigo 9.º***Lançamento – Casos em que os Autos de Infração e as Notificações de Lançamento devem compor um só processo:** *nota ao parágrafo 1.º do artigo 9.º***Lançamento para Prevenção da Decadência**Inteligência do *caput* do Artigo 62 do Decreto n.º 70.235/1972: *nota ao caput do artigo 62*Posição da PFN: *nota ao caput do artigo 62*Descabimento da Aplicação da Multa de Ofício diante de Liminar em Mandado de Segurança e Liminar ou Tutela Antecipada em Qualquer Outra Ação: *nota ao caput do artigo 9.º*Critério de Aplicação da Multa de Ofício diante da Existência de Depósitos Judiciais: *nota ao caput do artigo 9.º*Impossibilidade de Revisão do Lançamento para Inclusão da Multa de Ofício: *nota ao caput do artigo 9.º***Laudos e Pareceres:** *artigo 30***Limites de Alçada:** *nota ao inciso I do artigo 34*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Limites de Valor para a Inscrição de Débitos Fiscais em Dívida Ativa e para o**Ajuizamento de Execuções Fiscais:** *nota ao caput do artigo 43***Mandado de Procedimento Fiscal – MPF:** *notas ao caput do artigo 7.º***Manifestação de Inconformidade – Submissão ao Decreto n.º 70.235/1972:** *nota ao artigo 15***Matéria Não Contestada - Efeito:** *artigo 17***Medida Cautelar Fiscal**Características e Especificidades: *nota ao caput do artigo 9.º*Propositura de Medida Cautelar Fiscal e Arrolamento: *nota ao caput do artigo 9.º***Medidas Judiciais Impeditivas do Lançamento:** *nota ao parágrafo único do artigo 62***Notificação de Lançamento**Requisitos: *artigo 11*Destinação: *artigo 9.º***Nulidades**Atos Nulos: *artigo 59*Nulidade de Lançamentos por Vícios Formais e Prazo Decadencial para Constituição de Créditos objeto de Lançamentos Declarados Nulos: *nota ao caput do artigo 59*Observações Gerais sobre Nulidades: *nota ao parágrafo 3.º do artigo 59*Casos de Nulidade Não Elencados no Artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972: *nota ao parágrafo 3.º do artigo 59*Orientação Jurisprudencial: *nota ao parágrafo 3.º do artigo 59*Declaração de Nulidade – Extensão: *parágrafo 3.º do artigo 59 e artigo 60*Competência para Declaração da Nulidade: *artigo 61***Opção do Contribuinte pela Via Judicial**Efeitos da Opção pela Via Judicial: *nota ao parágrafo único do artigo 62*Renúncia ao Processo Administrativo: *nota ao parágrafo único do artigo 62***Pagamentos Efetuados durante a Ação Fiscal:** *nota ao caput do artigo 9.º***Pedido de Reconsideração**De Decisão de Primeira Instância: *artigo 36*De Decisão de Segunda Instância: *parágrafo 3.º do artigo 37*De Decisão de Instância Especial: *artigo 39***Pedido de Retificação**De Decisão das Delegacias de Julgamento: *artigo 32 e nota*De Decisão dos Conselhos de Contribuintes: *nota ao parágrafo 3.º do artigo 37*De Decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais: *nota à Seção VIII***Perícias**Pleiteadas pelo Impugnante – Requisitos: *inciso IV do artigo 16*De Ofício: *caput do artigo 18*Deferimento como Prerrogativa do Julgador: *nota ao caput do artigo 18*Desconsideração do Pedido pelo Julgador: *parágrafo 1.º do artigo 16*Competência para Realização: *artigo 20***Possibilidade de a Fazenda Recorrer da Decisão Administrativa Desfavorável**Observações Gerais: *nota ao artigo 45*Recurso Hierárquico ao Ministro da Fazenda: *nota ao artigo 45*Recurso ao Poder Judiciário: *nota ao artigo 45*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

PrazosPrazos Próprios X Prazos Impróprios: *nota ao artigo 4.º*Regra de Contagem: *artigo 5.º*Listagem de Prazos: *nota ao parágrafo único do artigo 5.º***Prazo para Proposição de Ação Judicial:** *nota ao parágrafo único do artigo 62***Preparo do Processo**Competência: *artigo 24*Recomendações Práticas: *nota ao artigo 22***Prescrição Intercorrente:** *nota ao artigo 4.º***Prescrição da Pretensão Punitiva da Administração Pública Federal**Prazo: *caput do artigo 7.º*Hipótese de suspensão do Prazo: *nota ao artigo 12***Prescrição – Acatamento mediante Requerimento da Parte:** *nota ao artigo 28***Priorização dos Julgamentos:** *artigo 27***Procedimentos Fiscais**Início: *artigo 7.º*Requisitos à Abertura: *notas ao caput do artigo 7.º*Normas de Execução: *notas ao caput do artigo 7.º*Segunda Verificação: *nota ao inciso II do artigo 7.º*Uso dos Dados da CPMF para a Abertura de Procedimentos Fiscais: *nota ao caput do Artigo 7.º***Processo Administrativo - Espécies na Área Fiscal:** *notas ao artigo 1.º*Processo de Revisão de Declarações entregues à SRF: *nota ao artigo 1.º*Processo de Solicitação de Retificação do Lançamento Previamente à Impugnação: *nota ao artigo 1.º*Processo de Restituição, Compensação e Ressarcimento: *nota ao artigo 1.º*Processo de Consulta: *artigo 46 e nota*Processo de Exclusão do SIMPLES: *nota ao artigo 1.º***Processualização da Atividade Administrativa:** *nota ao artigo 2.º***Provas**Disposições Gerais Acerca do Sistema Processual Brasileiro: *nota ao caput do artigo 9.º*Regras Práticas: *nota ao caput do artigo 9.º*Fatos que Independem de Prova: *nota ao caput do artigo 9.º*Momento da Juntada pelo Contribuinte: *parágrafo 4.º a 6.º do artigo 16*Provas Ilícitas - Inadmissibilidade: *nota ao inciso III do artigo 10*Presunção de Legitimidade dos Atos Administrativos e Ônus da Prova: *nota ao caput do artigo 9.º*Negação Geral – Inadmissibilidade: *nota ao inciso III do artigo 16*Pedido de Produção de Prova não Requerida na Primeira Instância: *nota ao inciso III do artigo 16*Prova Emprestada: *nota ao caput do artigo 9.º***Questões Preliminares X Questões de Mérito:** *notas ao artigo 28***Recursos Administrativos – Espécies:** *nota ao artigo 14***Recurso Administrativo contra Decisão Administrativa Definitiva:** *nota ao parágrafo único do artigo 42*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Recurso de OfícioBase Legal: *artigo 34*Limites de Alçada: *nota ao inciso I do artigo 34*Hipóteses de Descabimento do Recurso de Ofício: *nota ao inciso I do artigo 34***Recurso Especial**Natureza e Função dos Recursos Especiais: *nota à Seção VIII*Competência para Proposição: *nota ao inciso I do artigo 26*Competência para Julgamento: *nota à Seção VIII***Recurso Hierárquico ao Ministro da Fazenda: nota ao artigo 45****Recurso Voluntário**Prazo para Apresentação: *artigo 33*

Encaminhamento do Processo à PFN no Caso de Interposição do Recurso

Voluntário: *nota ao caput do artigo 33*Depósito Recursal como Requisito de Seguimento do Recurso Voluntário: *nota ao parágrafo 2.º do artigo 33***Regras para a Instauração dos Procedimentos Fiscais: notas ao caput do artigo 7.º****Reincidência: artigo 13****Repetição de Indébito de Exação Paga com Base em Lei Inconstitucional: nota ao caput do artigo 9.º****Representação Fiscal para Fins Penais**Crimes Contra a Ordem Tributária: *nota ao artigo 12*

Crimes contra a Fazenda Nacional ou contra a Administração Pública Federal, Não

Caracterizados como Contra a Ordem Tributária: *nota ao artigo 12*Momento do Encaminhamento ao Ministério Público: *nota ao artigo 12*Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária: *nota ao artigo 12*Dúvida quanto à Ocorrência do Ilícito – Efeito sobre a Lavratura da Representação: *nota ao artigo 12***Representação para Fins Penais: nota ao artigo 12****Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira – RMF: notas ao artigo 7.º****Restituição de Documentos: artigo 64****Retirada de Processos Fiscais da Repartição Fiscal: notas ao parágrafo único do artigo 15****Revelia: caput e parágrafo 2.º do artigo 21****Revisão de Ofício**Revisão do Lançamento antes da Impugnação: *nota ao caput do artigo 9.º*Revisão do Lançamento antes da Decisão: *nota ao caput do artigo 9.º***Segundo Exame**Necessidade de Autorização: *nota ao inciso II do artigo 7.º*Autorização para Segundo Exame é Suprida pela Emissão do MPF: *nota ao inciso II do artigo 7.º***Sigilo Bancário: notas ao caput do artigo 7.º****Sigilo Fiscal**Sigilo Comercial X Sigilo Fiscal: *nota ao artigo 2.º*Sigilo Bancário X Sigilo Fiscal: *nota ao artigo 2.º*Sigilo Fiscal dos Dados de Movimentações Financeiras: *nota ao artigo 2.º*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Sujeição Passiva e Legitimidade para Recorrer

Substituição Tributária: *nota ao inciso I do artigo 10*

Capacidade Tributária Passiva: *nota ao inciso I do artigo 10*

Observações de Natureza Procedimental: *nota ao inciso I do artigo 10*

Falta de Legitimidade do Mero Pagador: *nota ao inciso II do artigo 16*

Incapacidade Processual ou Irregularidade de Representação: *nota ao inciso II do artigo 16*

Necessidade de Procuração com Poderes Especiais: *nota ao inciso II do artigo 16*

Tradução Juramentada: *nota ao artigo 2.º*

Verdade Formal e Verdade Material: *nota ao artigo 29*

Vinculação Administrativa: *notas ao artigo 29*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Índice de Atos Legais

No índice abaixo estão listados os atos legais indicados ao longo do trabalho. A indicação se refere aos dispositivos nos quais aparecem as notas que fazem referência aos atos legais.

Atos Declaratórios

- Ato Declaratório Normativo CST/COSIT n.º 05/1995: *parágrafo único do artigo 31*
- Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 03/1996: *parágrafo único do artigo 62*
- Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 15/1996: *caput do artigo 14, caput do artigo 21*
- Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 01/1997: *inciso I do artigo 34*
- Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 17/1999: *inciso I do artigo 25*
- Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 19/1997: *caput do artigo 15*
- Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 02/1999: *inciso II do artigo 59*
- Ato Declaratório SRF n.º 96/1999: *caput do artigo 9.º*
- Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 05/2002: *parágrafo 1.º do artigo 7.º*

Constituições Federais

- Constituição Federal de 1967: *Preâmbulo, caput do artigo 14, caput do artigo 21*
- Constituição Federal de 1988: *Preâmbulo, caput do artigo 9.º, inciso I do artigo 10*

Decretos

- Decreto n.º 73.529/1974: *artigo 29*
- Decreto n.º 75.445/1975: *artigo 5.º, parágrafo 3.º do artigo 37*
- Decreto n.º 79.630/1977: *inciso II, inciso IV do parágrafo 1.º e parágrafo 3.º do artigo 25*
- Decreto n.º 83.304/1983: *artigo 5.º, inciso I do artigo 26, parágrafo 1.º do artigo 37, Seção VIII*
- Decreto n.º 2.346/1997: *caput do artigo 9.º*
- Decreto n.º 2.562/1998: *inciso I do artigo 26, Seção VIII*
- Decreto n.º 2.730/1998: *artigo 12*
- Decreto n.º 2.850/1998: *parágrafo 2.º do artigo 43*
- Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda): *artigo 1.º, caput do artigo 2.º, incisos I e II do artigo 7.º, caput do artigo 9.º, parágrafo único do artigo 15*
- Decreto n.º 3.717/2001: *parágrafo 4.º do artigo 33*
- Decreto n.º 3.724/2001: *caput do artigo 2.º, artigo 7.º*
- Decreto n.º 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro): *artigo 1.º, inciso III do artigo 7.º, artigo 13, inciso II do artigo 34*
- Decreto n.º 4.544/2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados): *artigo 13*

Decretos-Leis

- Decreto-Lei n.º 822/1969: *Preâmbulo*
- Decreto-Lei n.º 1.042/1969: *inciso II do artigo 26, artigo 40*
- Decreto-Lei n.º 1.455/1976: *caput do artigo 21, inciso II do artigo 34*
- Decreto-Lei n.º 1.715/1979: *parágrafo 3.º do artigo 21*
- Decreto-Lei n.º 1.737/1979: *parágrafo único do artigo 62*
- Decreto-Lei n.º 2.848/1940 (Código Penal): *artigo 12*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Emendas Constitucionais

Emenda Constitucional n.º 03/1993: *inciso II do artigo 26, artigo 40*

Instruções Normativas

Instrução Normativa SRF n.º 54/1997: *artigo 1.º*

Instrução Normativa SRF n.º 94/1997: *artigo 1.º, caput do artigo 10*

Instrução Normativa SRF n.º 77/1998: *caput do artigo 9.º*

Instrução Normativa SRF n.º 144/1998: *artigo 1.º*

Instrução Normativa SRF n.º 26/2001: *artigo 1.º*

Instrução Normativa SRF n.º 165/1999: *artigo 1.º*

Instrução Normativa SRF n.º 166/1999: *artigo 1.º*

Instrução Normativa SRF n.º 14/2000: *caput do artigo 9.º*

Instrução Normativa SRF n.º 247/2002: *caput do artigo 9.º*

Instrução Normativa SRF n.º 264/2002: *1.º, caput do artigo 9.º, parágrafo 4.º do artigo 33*

Instrução Normativa SRF n.º 421/2004: *parágrafo 2.º do artigo 43*

Instrução Normativa SRF n.º 449/2004: *parágrafo 2.º do artigo 43*

Instrução Normativa SRF n.º 460/2004: *artigo 1.º*

Instrução Normativa SRF n.º 486/2004: *artigo 1.º*

Instrução Normativa SRF n.º 573/2005: *artigo 1.º, artigo 46*

Instrução Normativa SRF n.º 579/2005: *artigo 1.º, caput do artigo 10, caput e parágrafo único do artigo 11, inciso III do artigo 23*

Instrução Normativa SRF n.º 598/2005: *artigo 1.º*

Instrução Normativa SRF n.º 600/2005: *artigos 1.º e 5.º*

Leis Ordinárias

Lei n.º 3.470/1958: *caput do artigo 7.º*

Lei n.º 4.502/1964: *artigo 13*

Lei n.º 4.595/1964: *caput do artigo 2.º*

Lei n.º 5.569/1973 (Código de Processo Civil): *Preâmbulo, Cap. I Seção I, caput do artigo 2.º, caput do artigo 9.º, incisos II e III do artigo 16, caput do artigo 18, caput do artigo 21, artigo 23, artigo 28, parágrafos 1.º a 3.º do artigo 59*

Lei n.º 6.830/1980: *parágrafo único do artigo 62*

Lei n.º 8.137/1990: *artigo 12*

Lei n.º 8.212/1991: *caput do artigo 9.º*

Lei n.º 8.218/1991: *caput do artigo 7.º*

Lei n.º 8.383/1991: *inciso V do artigo 10*

Lei n.º 8.397/1992: *caput do artigo 9.º*

Lei n.º 8.541/1992: *parágrafo 3.º do artigo 37*

Lei n.º 8.748/1993: *artigos 5.º e 6.º, caput e parágrafos 1.º a 3.º do artigo 9.º, inciso III e parágrafos 1.º a 3.º do artigo 16, artigos 17 a 21, inciso I e parágrafo 1.º do artigo 25, artigos 28 e 31, inciso I do artigo 34*

Lei n.º 9.250/1995: *parágrafo único do artigo 15*

Lei n.º 9.311/1996: *caput do artigo 7.º*

Lei n.º 9.317/1996: *artigo 1.º*

Lei n.º 9.430/1996: *artigo 1.º, inciso II e parágrafo 1.º do artigo 7.º, caput do artigo 9.º, inciso do artigo 10, artigo 12, parágrafo 1.º do artigo 25, artigo 29, artigos 46, 54 a 58, parágrafo único do artigo 62*

Lei n.º 9.532/1997: *caput do artigo 2.º, caput do artigo 9.º, parágrafos 4.º a 6.º do artigo 16, artigos 17, 23 e 27, parágrafo 3.º do artigo 30, inciso I do artigo 34*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Lei n.º 9.703/1998: *caput do artigo 9.º, parágrafo 2.º do artigo 43*

Lei n.º 9.732/1998: *artigo 1.º*

Lei n.º 9.784/1999: *preâmbulo, caput do artigo 2.º, caput do artigo 9.º, artigo 14, inciso I do artigo 25, artigo 45*

Lei n.º 9.800/1999: *parágrafo único do artigo 2.º*

Lei n.º 9.868/1999: *caput do artigo 9.º*

Lei n.º 9.873/1999: *caput do artigo 7.º*

Lei n.º 9.964/2000: *artigo 12*

Lei n.º 10.174/2001: *caput do artigo 7.º*

Lei n.º 10.522/2002: *caput do artigo 2.º, parágrafo 1.º do artigo 25, parágrafos 1.º a 5.º do artigo 33, inciso I do artigo 34, parágrafos 3.º e 4.º do artigo 43*

Lei n.º 10.593/2002: *caput do artigo 7.º*

Lei n.º 10.833/2003: *caput do artigo 9.º*

Lei n.º 11.051/2004: *caput do artigo 9.º*

Lei n.º 11.196/2005: *parágrafo único do artigo 2.º, parágrafo 1.º do artigo 9.º, inciso V do artigo 16, inciso III e parágrafos 1.º a 6.º do artigo 23, inciso II do artigo 25, artigo 26-A*

Leis Complementares (inclui o CTN, que apesar de ser formalmente lei ordinária, materialmente é tida como lei complementar, como assentou o Poder Judiciário)

Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional): *Cap. I Seção I, caput do artigo 2.º, artigo 5.º, caput, inciso II e parágrafo 1.º do artigo 7.º, caput do artigo 9.º, inciso I do artigo 10, caput do artigo 14, parágrafo único do artigo 42, caput do artigo 43, parágrafo único do artigo 46, parágrafo 3.º do artigo 59*

Lei Complementar n.º 104/2001: *caput do artigo 9.º*

Lei Complementar n.º 105/2001: *caput do artigo 2.º, caput do artigo 7.º*

Medidas Provisórias

Medida Provisória 1.621/1997: *caput do artigo 2.º*

Medida Provisória n.º 1.973/2000: *parágrafo 5.º do artigo 33*

Medida Provisória n.º 1990/2000: *artigo 1.º*

Medida Provisória n.º 2.113-30/2001: *inciso I e parágrafo 5.º do artigo 25*

Medida Provisória n.º 2.158-35/2001: *caput e inciso II do artigo 7.º, caput do artigo 9.º, inciso I e parágrafo 5.º do artigo 25*

Medida Provisória n.º 2.176-79/2001: *caput do artigo 2.º, parágrafo 5.º do artigo 33*

Medida Provisória n.º 2.189-49/2001: *artigo 1.º*

Medida Provisória n.º 75/2002: *parágrafo 1.º do artigo 9.º, artigos 15, 16 e 17, parágrafo único do artigo 62*

Medida Provisória n.º 232/2004: *artigos 2.º, 9.º, 15, 16, 23, 25, parágrafo único do artigo 62*

Medida Provisória n.º 243/2005: *artigos 2.º, 9.º, 15, 16, 23, 25, parágrafo único do artigo 62*

Normas de Execução

Norma de Execução COTEC/COSIT/COSAR/COFIS/COANA n.º 001/1998: *artigo 14*

Pareceres

Parecer Normativo CST n.º 329/1970: *artigo 29*

Parecer Normativo n.º 55/1973: *artigo 13*

Parecer Normativo n.º 194/1974: *artigo 13, inciso I do artigo 25*

Parecer CST n.º 2.716/1984: *parágrafo 1.º do artigo 7.º*

Parecer CST n.º 2.243/1985: *inciso II do artigo 7.º, caput do artigo 18*

Parecer PGFN n.º 743/1988: *parágrafo único do artigo 62*

Parecer CST/SIPR n.º 45/1991: *parágrafo 3.º do artigo 9.º*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Parecer PGFN/CAT n.º 804/1993: *inciso II do artigo 26*
Parecer PGFN/CRJN n.º 1.064/1993: *parágrafo único do artigo 62*
Parecer PGFN n.º 363/1995: *inciso II do artigo 26*
Parecer COSIT n.º 08/1999: *artigo 5.º, caput do artigo 15*
Parecer COSIT n.º 33/1999: *inciso I do artigo 34*
Parecer COSIT n.º 54/1999: *parágrafo único do artigo 46*
Parecer COSIT n.º 55/1999: *artigo 43*
Parecer COSIT n.º 70/1999: *artigo 45*
Parecer COSIT n.º 71/1999: *inciso I do artigo 25*
Parecer COSIT n.º 72/1999: *inciso I do artigo 25*
Parecer PGFN n.º 991/2001: *caput do artigo 9.º*
Parecer PGFN/CRJ n.º 1.087/2004: *artigo 45*

Portarias SRF

Portaria n.º 05/1983: *parágrafo 6.º do artigo 16*
Portaria SRF n.º 531/1993: *parágrafo 1.º do artigo 9.º*
Portaria SRF n.º 3.608/1994: *artigo 29*
Portaria SRF n.º 580/2001: *caput do artigo 2.º*
Portaria SRF n.º 1.265/1999: *caput e parágrafo 2.º do artigo, 7.º*
Portaria SRF n.º 180/2001: *caput do artigo 7.º*
Portaria SRF n.º 407/2001: *caput do artigo 7.º*
Portaria SRF n.º 3.007/2001: *caput e parágrafo 2.º do artigo, 7.º*
Portaria SRF n.º 374/2002: *Cap. I Seção I*
Portaria SRF n.º 1.024/2002: *caput do artigo 37*
Portaria SRF n.º 1.364/2004: *artigo 31*
Portaria SRF n.º 326/2005: *artigo 12*
Portaria SRF n.º 1.769/2005: *Cap. I Seção I, parágrafo 1.º do artigo 21*
Portaria SRF n.º 6.087/2005: *caput, inciso III e parágrafo 2.º do artigo, 7.º*
Portaria SRF n.º 6.129/2005: *parágrafo 1.º do artigo 9.º*
Portaria SRF n.º 6.174/2005: *inciso I do artigo 25*
Portaria SRF n.º 6.182/2005: *parágrafo único do artigo 27*
Portaria SRF n.º 6.187/2005: *inciso I do artigo 25*

Portarias de Outros Órgãos ou Conjuntas

Portaria MF n.º 609/1979: *artigo 29*
Portaria MF n.º 259/1980: *artigo 28*
Portaria MF n.º 187/1993: *artigo 12*
Portaria MF n.º 260/1995: *caput do artigo 33*
Portaria MF n.º 189/1997: *caput do artigo 33*
Portaria MF n.º 29/1998: *parágrafo único do artigo 27*
Portaria MF n.º 55/1998: *artigo 5.º, artigo 13, caput do artigo 14, parágrafo 5.º do artigo 25, incisos I e II do artigo 26, caput e parágrafos 1.º e 2.º do artigo 37, Seção VIII*
Portaria MF n.º 314/1999: *caput do artigo 33*
Portaria MF n.º 416/2000: *inciso I do artigo 25*
Portaria MF n.º 24/2001: *inciso I do artigo 26, Seção VIII*
Portaria MF n.º 375/2001: *artigo 14, inciso I do artigo 34*
Portaria MF n.º 258/2001: *inciso I do artigo 25, artigos 28, 29, 31, 32, parágrafo único do artigo 62*
Portaria MF n.º 103/2002: *parágrafo 1.º do artigo 25, caput e parágrafo 1.º do artigo 37*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Portaria MF n.º 1.132/2002: *parágrafo 1.º do artigo 25*
Portaria Conjunta PGFN/SRF n.º 02/2004: *artigo 1.º*
Portaria MF n.º 49/2004: *caput do artigo 43*
Portaria MF n.º 30/2005: *Cap. Seção I, caput do artigo 14, caput do artigo 21, artigo 29*

Resoluções

Resolução CG/REFIS n.º 09/2001: *artigo 14*
Resolução CG/REFIS n.º 20/2001: *artigo 1.º, artigo 14*

Soluções de Consulta Internas

Solução de Consulta Interna COSIT n.º 01/2002: *caput do artigo 2.º*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 05/2002: *parágrafo 2.º do artigo 23*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 05/2003: *parágrafo 4.º do artigo 33*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 11/2003: *parágrafo 3.º do artigo 9.º, Seção V*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18/2003: *caput e parágrafo 1.º do artigo 7.º*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 35/2003: *caput do artigo 9.º*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 19/2004: *artigo 1.º*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 20/2004: *caput do artigo 2.º*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 21/2004: *caput do artigo 2.º*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 33/2004: *caput do artigo 2.º*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 46/2004: *parágrafo 1.º do artigo 23*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 02/2005: *caput do artigo 2.º*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 17/2005: *caput do artigo 2.º*
Solução de Consulta Interna COSIT n.º 30/2005: *caput do artigo 9.º*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Principais Atos Legais Reguladores do PAF

O processo administrativo fiscal é regido por vasto arsenal legal. Pode-se dizer que a regra, hoje, é a da processualização da atividade administrativa; poucas são as rotinas executadas ao desabrigo de estrito disciplinamento em atos legais. Os principais atos legais a disciplinar os ritos, rotinas, competências e jurisdições em sede do PAF são os seguintes:

DECRETO n.º 70.235, de 06/03/1972: rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União (com alterações da Lei n.º 8.748/1993, Lei n.º 9.532/1997 e Medida Provisória n.º 2.158-35/2001).

LEI n.º 9.784, de 29/01/1999: disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

PORTARIA MF n.º 030, de 25/02/2005: aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal (com alterações da Portaria MF n.º 275, de 15/08/2005, Portaria SRF n.º 6.174, de 07/12/2005 e Portaria MF n.º 415, de 16/12/2005).

PORTARIA MF n.º 258, de 24/08/2001: disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das DRJs.

PORTARIA MF n.º 55, de 16/03/1998: aprova os Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e dos Conselhos de Contribuintes (CC) (com as alterações da Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002).

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF n.º 264, de 20/12/2002: disciplina o arrolamento de bens e direitos para fins de garantia e para seguimento de recurso voluntário.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF n.º 573, de 23/11/2005: disciplina o processo de consulta acerca da interpretação da legislação tributária e da classificação de mercadorias.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF n.º 600, de 28/12/2005: disciplina a restituição e compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal; restituição e compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante DARF, ressarcimento e compensação de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

PORTARIA SRF N.º 326, de 15/03/2005: procedimentos a serem observados na comunicação, ao MPF, de fatos que configurem ilícitos penais contra a ordem tributária, contra a administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional, relacionados com as atividades da SRF.

PORTARIA SRF N.º 6.087, de 21/11/2005: dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais (disciplina o Mandado de Procedimento Fiscal).

PORTARIA SRF n.º 1.769, de 12/07/2005: dispõe sobre a movimentação de processos administrativos referentes a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

LEI COMPLEMENTAR n.º 104/2001: disciplina a desconsideração de atos ou negócios jurídicos e traz exceções ao sigilo fiscal.

LEI COMPLEMENTAR n.º 105/2001: disciplina o acesso a informações sobre movimentação financeira e sigilo fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

DECRETO N.º 70.235, de 06 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:

• Em 1761, por deliberação do Marquês de Pombal, foi criado o Conselho da Fazenda, que tinha feições de uma verdadeira jurisdição contenciosa. No entanto, uma lei de 1831 extinguiu esta exceção à atuação do Poder Judiciário, inaugurando uma tradição que chegaria até a Carta Magna de 1946. Com efeito, as Constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946 adotaram a jurisdição una, e não comportavam qualquer forma de contencioso administrativo. Apenas com o advento da Constituição de 1967 - e com a redação dada pelas Emendas Constitucionais de n.ºs 01/1969 e 07/1977 - é que voltaram a ser previstas possibilidades de implantação de contenciosos administrativos.

• **CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967 (com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n.º 07/1977)** - Previa o contencioso administrativo, nos seguintes dispositivos:

Art. 111 - A Lei poderá criar contencioso administrativo e atribuir-lhe competência para o julgamento das causas mencionadas no artigo anterior (artigo 153, § 4.º).

Art. 122 - Compete ao Tribunal Federal de Recursos:

I - Julgar, originariamente, nos termos da lei, o pedido de rescisão das decisões proferidas pelos contenciosos administrativos (artigo 204).

Art. 153 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e a propriedade nos termos seguintes:

[...]

§ 4.º. A Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido.

Art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes de trabalho.

Art. 204 - A Lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa (artigos 111 e 203) requeira diretamente ao tribunal competente a revisão da decisão nela proferida.

• **CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988** - Apesar de inexistir previsão legal específica para o contencioso fiscal, como processo administrativo *in specie*, há para o processo administrativo *in genero*. De se ressaltar a inovação: pela primeira vez o contencioso administrativo aparece ao lado do processo judicial, para fins de que ambos sejam conduzidos por alguns princípios comuns. É o que se infere do inciso LV do artigo 5.º: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Preservada resta, no entanto, a inafastabilidade da prestação judicial, como indicado no inciso XXXV do artigo 5.º: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Assim, sem prejuízo do fato de que processo administrativo e processo judicial devem desenvolver-se com base em muitos princípios comuns, diferem ambos, especialmente, quanto à eficácia de suas decisões; só faz coisa julgada a decisão judicial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 – PRINCÍPIOS APLICÁVEIS** – O artigo 5.º da Constituição Federal de 1988 traz vários dispositivos que estendem seus efeitos sobre o processo administrativo fiscal, entre tais aqueles que traduzem o direito de petição, o direito ao devido processo legal e o direito ao contraditório e ampla defesa:

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 em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LVI - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

• **DECRETO-LEI N.º 822/1969:**

Os Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar, usando das atribuições que lhe confere o art. 1.º do Ato Institucional n.º 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o § 1.º do art. 2.º do Ato Institucional n.º 5, de 13 de dezembro de 1968, decretam:

[...]

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

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

• **DECRETO N.º 70.235/1972 - STATUS LEGAL** - O Tribunal Federal de Recursos, através da AMS 106.747-DF, estabeleceu que o Decreto n.º 70.235/1972 tem *status* de Lei. O voto proferido pelo eminente Ministro Ilmar Galvão, no referido julgamento, resume a posição adotada por aquela Corte:

Cabe, aqui, portanto, a reprodução dos argumentos que foram por mim expendidos na AMS 106.307-DF, onde a questão da competência do Presidente da República para editar normas de processo foi assim enfocada: “O Decreto-lei n.º 822, de 05/09/69, editado pelos Ministros Militares, com base nos Atos Institucionais n.ºs 5 e 12, delegou, em seu artigo 2.º (fl. 12), ao Poder Executivo, competência para regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais.

Achava-se o País sob o império de duas ordens jurídicas: uma constitucional e outra institucional.

Ambas co-existiam, cada qual operando em seu setor próprio.

Entre os poderes atribuídos ao Presidente da República pelo Ato Institucional n.º 5, de 13/12/68, encontrava-se o de legislar em todas as suas matérias, decretado que fosse o recesso parlamentar (art. 2.º, § 1.º), medida que se concretizou com o Ato Complementar n.º 38, de 13/12/68.

No exercício dessas atribuições legislativas, editaram os Ministros Militares, 05/09/69 (quando investidos temporariamente da função de Presidente da República, por força do Ato Institucional n.º 12, de 31/08/69), o Decreto-lei n.º 822 que, em seu art. 2.º, delegou ao Poder Executivo a competência para regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais.

Em 17 de outubro de 1969, as mesmas autoridades promulgaram a Emenda Constitucional n.º 01, que entrou em vigor no dia 30 do mesmo mês.

Em seu art. 181, III, a aludida emenda aprovou e excluiu de apreciação judicial, entre outros atos, os de natureza legislativa expedidos com base nos atos institucionais e complementares indicados no item 1.

Vale dizer que, conquanto haja a nova Constituição vedado a delegação de atribuições (artigo 6.º, parágrafo único) e reservado à lei federal toda a matéria de Direito Processual e de Direito Financeiro (art. 18, § 1.º), permaneceu, como se viu, com plena vigência o Decreto-lei n.º 822, de 1969.

Invocando a delegação contida neste diploma legal, baixou o Presidente da República, em 06/03/72, o Decreto n.º 70.235, (...)”

• **PROCESSO ADMINISTRATIVO NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL - LEI N.º 9.784, de 29/01/1999** – Este ato legal regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, sem prejuízo dos processos administrativos específicos, que nos termos do artigo 69, “*continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei*”. Nestes termos, a Lei n.º 9.784/1999, para o processo administrativo fiscal, conforma-se mais como coletânea de princípios, do que de regras de caráter procedimental. A rigor, a Lei agrupa, num mesmo

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

diploma, princípios/preceitos de há muito insculpidos nos Direitos Administrativo e Constitucional, não se podendo dizer que antes da edição deste ato legal já não disciplinassem os processos administrativos em geral, e o processo administrativo fiscal em particular. Tem a Lei n.º 9.784/1999, assim, importância para o PAF no sentido de que consolida num único diploma legal princípios/preceitos que, apesar de ausentes no Decreto n.º 70.235/1972, hão de pautar a conduta dos agentes públicos investidos nas funções inerentes à Administração Tributária. O artigo 2.º da Lei n.º 9.784/1999 merece, neste sentido, transcrição:

Art. 2.º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência;

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei; XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

• **APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL:** a lição de Antonio da Silva Cabral dá bem conta da afirmada aplicação das normas do CPC no âmbito do PAF. Diz ele que “*há regra no processo civil, segundo a qual o juiz não pode deixar de julgar, sob a alegação de que a lei não prevê solução para o caso que tem diante de si. Diz o art. 126 do CPC: ‘O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito’.* Costuma-se dizer que há lacunas na lei, mas não as há no sistema jurídico de um país. Assim, para os casos omissos, vale-se o julgador do CPC, caso este ofereça solução não prevista na legislação processual fiscal” (Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva, 1993, p.43).

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.

• **OUTRAS ESPÉCIES DO GÊNERO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO** - O processo administrativo, tanto quanto o processo judicial, representa um meio de que dispõe o cidadão para pleitear a manifestação do Estado quanto a um direito seu que foi, está ou será violado, ou ainda ao reconhecimento de um direito que necessita de tal assentimento para fins de que possa ser exercido. Na esfera administrativa, o pleito dirige-se ao Estado-Administrador; já em sede judicial, o pleito destina-

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

se ao Estado-Juiz. Assim, os processos administrativos, via de regra, são os caminhos colocados à disposição de qualquer pessoa para o acesso à atuação direta e específica da Administração Pública. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, o gênero processo administrativo tributário é composto não apenas pelo rito previsto no Decreto n.º 70.235/1972 (que disciplina, em especial, o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União), mas também por várias outras espécies dirigidas a pleitos/insurgências específicos. Dentre estas várias outras espécies, destacam-se, por sua relevância e sua maior amplitude de aplicação, os abaixo indicados:

(a) **PROCESSO DE REVISÃO DE DECLARAÇÕES APRESENTADAS À SRF:** a SRF vem, ao longo do tempo, disciplinando por vários atos o processo de revisão das Declarações apresentadas pelos contribuintes, estabelecendo para este tipo de processo especificidades em relação ao rito previsto no Decreto n.º 70.235/1972. Os atos mais recentes relativos à matéria são:

- **Instrução Normativa SRF n.º 54, de 13/06/1997:** dispõe sobre as regras a serem observadas no lançamento suplementar de tributos e contribuições, determinando no artigo 6.º que as notificações de lançamento emitidas em desacordo com o disposto no art. 142 da Lei n.º 5.172/1966 - CTN e art. 11 do Decreto n.º 70.235/1972, devem ser declaradas nulas. **(Revogada pelo art. 8.º da Instrução Normativa SRF n.º 94, de 24/12/1997)**

- **Instrução Normativa SRF n.º 94, de 24/12/1997:** dispõe sobre as regras a serem observadas, no procedimento de revisão sumária de declarações de rendimentos (malha), para o lançamento suplementar de tributos e contribuições, a ser efetuado por meio de auto de infração com atenção aos requisitos constantes do art. 142 da Lei n.º 5.172/1966 - CTN, sob pena de nulidade. **(Revogada pelo art. 9.º da Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08/12/2005)**

- **Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08/12/2005:** estabelece procedimentos para revisão das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e das Declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR). Dos dispositivos desta IN, cabe destacar os seguintes:

Art. 2º Da revisão da declaração poderá resultar notificação de lançamento quando se constatarem inexatidões materiais devidas a lapso manifesto ou erros de cálculos cometidos pelo sujeito passivo ou infração à legislação tributária.

Parágrafo único. O extrato da declaração cuja revisão não resultar alteração no cálculo do imposto devido, do imposto pago e do saldo do imposto a pagar ou a restituir, será disponibilizado, para simples conferência, na página da Secretaria Receita Federal (SRF) na Internet, no endereço www.receita.fazenda.gov.br.

Art. 3º O sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo fixado na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre a irregularidade fiscal detectada, salvo se a infração estiver claramente demonstrada, com os elementos probatórios necessários ao lançamento.

Parágrafo único. A intimação para o sujeito passivo prestar esclarecimentos ou apresentar documentação comprobatória poderá ser efetuada de forma eletrônica, observada a legislação específica.

[...]

Art. 5º A declaração retificadora não será aceita quando:

I - for apresentada durante o procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972;

II - alterar matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo, com vistas a reduzir seu valor, nos termos do art. 145 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN);

III - for apresentada após o prazo de entrega, cujo objeto seja a troca de modelo, conforme disposto no art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

Art. 6º Na hipótese de lançamento efetuado sem prévia intimação, o sujeito passivo poderá solicitar sua retificação, no prazo de trinta dias contados de sua ciência, nos termos dos arts. 145 e 149 da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN.

§ 1º A solicitação de retificação do lançamento deverá ser dirigida ao chefe da unidade da SRF da jurisdição do contribuinte, cuja indicação constará na notificação de lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 2º Na hipótese de indeferimento total ou parcial da solicitação de retificação do lançamento, o sujeito passivo poderá apresentar impugnação, no prazo de trinta dias contados da ciência do indeferimento, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica aos lançamentos de multa por falta ou atraso na entrega da declaração.

Art. 7º As intimações e notificações de que tratam os arts. 2º e 3º prescindirão de assinatura sempre que emitidas eletronicamente.

[...]

(b) **PROCESSO DE SOLICITAÇÃO DE RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO PREVIAMENTE À APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO – REVISÃO DAS DIRPF E DITR:** a Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08/12/2005, ao disciplinar os procedimentos de revisão das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e das Declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), estabeleceu a possibilidade de o sujeito passivo, no caso de lançamento efetuado sem prévia intimação para prestação de esclarecimentos e/ou documentos, apresentar, no prazo de 30 dias, solicitação de retificação deste lançamento junto ao chefe da unidade da SRF que jurisdiciona seu domicílio (*caput* e parágrafo 1.º do artigo 6.º). Assim, antes da apresentação da impugnação (nos termos do artigo 15 do Decreto n.º 70.235/1972), pode o contribuinte previamente contestar o lançamento junto à unidade da SRF que, em regra, foi a que lavrou o ato de ofício. Do indeferimento total ou parcial da solicitação de retificação do lançamento cabe, no prazo de 30 dias, impugnação dirigida às Delegacias de Julgamento, nos termos das regras postas no Decreto n.º 70.235/1972 (parágrafo 2.º do artigo 6.º).

(c) **PROCESSO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS:** artigos 73 e 74 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, e Instruções Normativas SRF n.º 600, de 28/12/2005, e n.º 598, de 28/12/2005 (as INs que antes disciplinavam a matéria – INs SRF n.º 460, de 18/10/2004, e n.º 486, de 30/12/2004 – foram revogadas pelos novos atos. As especificidades relacionadas com a restituição, compensação e ressarcimento são de variada ordem, mas, a título de sumarização, as regras processuais principais são as seguintes::

- RESTITUIÇÃO:

Formalização do pedido: a restituição será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Competência para apreciação do pedido:

(i) A decisão sobre o pedido de restituição de crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, bem como sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, caberá ao titular da Delegacia da Receita Federal (DRF), da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) ou da Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) que, à data do reconhecimento do direito creditório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo (artigo 41);

(ii) o reconhecimento do direito creditório e a restituição de crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF incidente sobre operação de comércio exterior caberão ao titular da DRF, da Inspeção da Receita Federal de Classe Especial (IRF-Classe Especial) ou da Alfândega da Receita Federal (ALF) sob cuja jurisdição for efetuado o despacho aduaneiro da mercadoria (artigo 42);

(iii) o reconhecimento do direito creditório e a restituição de crédito relativo ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) caberão ao titular da DRF, da Derat ou da Deinf em cuja jurisdição territorial estiver localizado o imóvel (artigo 44).

- RESSARCIMENTO:

Formalização do pedido: os pedidos de ressarcimento de créditos do IPI, da COFINS e do PIS/PASEP serão efetuados mediante utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório (artigos 16 e 22).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Competência para apreciação do pedido:

(i) a decisão sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, caberá ao titular da Delegacia da Receita Federal (DRF), da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) ou da Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) que, à data do reconhecimento do direito creditório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo (artigo 41);

(ii) o reconhecimento do direito ao ressarcimento de créditos do IPI caberá ao titular da DRF ou da Derat que, à data do reconhecimento, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do estabelecimento da pessoa jurídica que apurou referidos créditos (artigo 43).

- COMPENSAÇÃO:

Formalização do pedido: a compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à SRF da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à SRF do formulário Declaração de Compensação, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório (artigo 26).

Competência para apreciação do pedido: a homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo à SRF será promovida pelo titular da DRF, da Derat ou da Deinf que, à data da homologação, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo (artigo 47).

Procedimento no caso de não-homologação:

Art. 68. A unidade da SRF na qual for proferido o despacho de não-homologação da compensação objeto de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, bem como da compensação objeto de Declaração de Compensação apresentada à SRF até 30 de outubro de 2003, promoverá o lançamento de ofício do crédito tributário que ainda não tenha sido lançado nem confessado, cientificará o sujeito passivo da não-homologação da compensação e, se for o caso, do lançamento de ofício (simultaneamente) e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, o pagamento do débito indevidamente compensado.

§ 1º Não ocorrendo o pagamento ou o parcelamento no prazo previsto no caput, o débito deverá ser encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União, salvo se instaurado o litígio administrativo fiscal em decorrência da apresentação tempestiva de manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação ou de impugnação do lançamento.

§ 2º Os processos de compensação e de lançamento de ofício serão apensados para fins de julgamento do litígio e de cobrança do crédito tributário.

Art. 69. Na hipótese de pedido de compensação que não tenha sido convertido em Declaração de Compensação, a autoridade da SRF que indeferiu o pedido deverá dar prosseguimento à cobrança do crédito tributário já lançado de ofício ou confessado, independentemente de o sujeito passivo ter apresentado manifestação de inconformidade contra o indeferimento de seu pedido de compensação.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário não lançado de ofício nem confessado, deverá ser promovido o lançamento de ofício do crédito tributário.

- DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA:**Recursos administrativos contra o indeferimento ou não-homologação:**

Art. 48. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição ou de ressarcimento ou, ainda, da data da ciência do despacho que não-homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do direito creditório ou a não-homologação da compensação.

§ 1º Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 2º A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam o caput e o § 1º obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 3º A manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade:

I - enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional relativamente ao débito objeto da compensação; e

II - não suspendem a exigibilidade do débito que exceder ao total do crédito informado pelo sujeito passivo em sua Declaração de Compensação, hipótese em que a parcela do débito que exceder ao crédito será imediatamente encaminhada à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 4º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação da multa a que se refere o § 1º do art. 30, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 5º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º também se aplica ao indeferimento de pedido de reconhecimento de direito creditório decorrente de retificação de DI.

Inexistência de recurso de ofício no caso de deferimento ou homologação: não caberá recurso de ofício contra a decisão que deferir pedido de restituição ou de ressarcimento e do despacho que homologar compensação declarada pelo sujeito passivo (artigo 49).

(d) **PROCESSO DE CONSULTA** : artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430/1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235/1972 e Instrução Normativa SRF n.º 573, de 23/11/2005 (ver detalhamento do processo de consulta nas notas ao artigo 46).

(e) **PROCESSO DE ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS:** atualmente, os procedimentos para fins de arrolamento de bens e direitos estão disciplinados na Instrução Normativa SRF n.º 264, de 20/12/2002 (as Instruções Normativas SRF n.º 143, de 04/12/1998, e n.º 26, de 06/03/2001, que anteriormente regulavam a matéria, foram expressamente revogadas). No âmbito do atual disciplinamento, estão previstos os procedimentos relativos: (a) ao arrolamento para seguimento de recurso voluntário (artigos 2.º a 6.º); (b) ao arrolamento para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo (artigos 7.º e 8.º); e (c) ao arrolamento de bens no Refis (artigo 11).

(f) **PROCESSO DE SOLICITAÇÃO DE PROPOSITURA DE MEDIDA CAUTELAR FISCAL:** os procedimentos relacionados com a propositura de medida cautelar fiscal estão atualmente disciplinados por dois atos legais. Primeiro, a Instrução Normativa SRF n.º 264, de 20/12/2002, disciplina, em seus artigos 9.º e 10, o procedimento relativo aos pedidos de propositura de medida cautelar fiscal a serem efetuados pelas autoridades administrativas da Secretaria da Receita Federal à Procuradoria da Fazenda Nacional. Segundo, a Portaria Conjunta PGFN/SRF n.º 2, de 01/07/2004, disciplina os procedimentos a serem observados pelas unidades da Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) e da Secretaria da Receita Federal (SRF) nos casos sujeitos à ação cautelar fiscal.

(g) **PROCESSO DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS, VEÍCULOS E MOEDA:** artigos 690 a 694 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002).

(h) **PROCESSO DE APLICAÇÃO E DE EXIGÊNCIA DOS DIREITOS ANTIDUMPING E COMPENSATÓRIOS:** artigos 695 a 700 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002).

(i) **PROCESSO DE VISTORIA ADUANEIRA:** artigos 702 e 703 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002).

(j) **PROCESSO DE DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DAS MEDIDAS DE SALVAGUARDA:** artigos 685 a 689 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002).

(k) **PROCESSO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO:** artigo 32 da Lei n.º 9.430/1996.

(l) **PROCESSOS DE EXIGÊNCIA E CONSULTA RELATIVOS AO SIMPLES:** artigo 198 do RIR/1999 (Decreto n.º 3.000/1999).

(m) **PROCESSO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES:** parágrafos 3.º e 4.º do artigo 15 da Lei n.º 9.317/1996 (acrescentados pelo artigo 3.º da Lei n.º 9.732/1998).

(n) **PROCESSO DE EXCLUSÃO DO REFIS OU DO PARCELAMENTO A ELE ALTERNATIVO:** Resolução CG/Refis n.º 20, de 27/09/2001.

(o) **DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA DA RETIFICAÇÃO DE DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 19, de 18/06/2004:**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

O contribuinte tem o direito de apresentar, no prazo de dez dias, contado da ciência do indeferimento, recurso contra a decisão que indeferiu seu pedido de retificação de Documento de Arrecadação de Receitas Federais.

O recurso será dirigido à autoridade da Secretaria da Receita Federal que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, encaminhá-lo-á à autoridade que lhe é hierarquicamente superior.

É competente para decidir sobre recurso contra o indeferimento do pedido de retificação de Documento de Arrecadação de Receitas Federais o titular da Delegacia da Receita Federal, Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária, Delegacia Especial de Instituições Financeiras, Inspeção da Receita Federal de Classe Especial "B", Inspeção da Receita Federal de Classe "A" ou Agência da Receita Federal de Classe "A" ou "B" ao qual estiver subordinada a autoridade administrativa que indeferiu o pedido do contribuinte.

• EXTINÇÃO DO PROCESSO DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES - Artigo 18 da Medida Provisória n.º 1.990, de 08/06/2000, e Instruções Normativas n.ºs 165 e 166, ambas de 23/12/1999 - Desde a edição do artigo 19 da Medida Provisória n.º 1.990, de 14/12/1999 (atual artigo 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49, de 23/08/2001), e das Instruções Normativas SRF n.ºs 165 e 166, ambas de 23/12/1999, está estatuído que as retificações da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e das Declarações de Rendimentos das Pessoas Físicas (DIRPF) – além das Declarações do ITR – deverão ser feitas mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização da autoridade administrativa. As declarações retificadoras, assim, passaram a ter a mesma natureza da declaração anteriormente apresentada, substituindo-a integralmente, inclusive para os efeitos das revisões sistemáticas das Declarações. Assim, extinto está o processo de retificação anteriormente adotado pela SRF, que acabava se submetendo ao rito do Decreto n.º 70.235/1972. Assim dispôs a MP n.º 2.189-49, de 23/08/2001:

Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.

As Instruções Normativas SRF n.ºs 165 e 166, ambas de 23/12/1999, trataram de detalhar ainda mais a matéria, inclusive para fins de afirmar que a substituição da declaração operava efeitos até mesmo em relação à possibilidade de lançamento baseado nas informações retificadas (a questão importa em face de que há quem defenda que, no caso da apresentação da declaração retificadora, o prazo decadencial para lançamento começaria a correr na data da entrega, o que parece ter sido afastado pelas Ins). Assim dispõem estes atos administrativos:

IN SRF n.º 165/1999:

Art. 1º O declarante, pessoa física, obrigado à apresentação da declaração de rendimentos prevista no art. 7º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e da declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de que tratam os arts. 6º e 8º da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, poderá retificar a declaração anteriormente entregue mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A declaração retificadora referida neste artigo:

I – terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, inclusive para os efeitos da revisão sistemática de que trata a Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997; [Observação: a IN SRF n.º 94/1997 foi revogada pelo artigo 9.º da Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08/12/2005]

II – será processada, inclusive para fins de restituição, em função da data de sua entrega.

IN SRF n.º 166/1999:

Art. 1º A retificação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR anteriormente entregue, efetuada por pessoa jurídica, dar-se-á mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo às Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIRPJ relativas a anos-calendário anteriores a 1998.

§ 2º A declaração retificadora referida neste artigo:

I – terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, inclusive para os efeitos da revisão sistemática de que trata a Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

[Observação: a IN SRF n.º 94/1997 foi revogada pelo artigo 9.º da Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08/12/2005]

II – será processada, inclusive para fins de restituição, em função da data de sua entrega.

A Instrução Normativa SRF n.º 165/1999 foi revogada pela Instrução Normativa SRF n.º 15, de 06/02/2001, mas a regra da automática substituição da declaração original pela retificadora permaneceu, como se infere de seu artigo 54

Art. 54. O declarante obrigado à apresentação da Declaração de Ajuste Anual pode retificar a declaração anteriormente entregue mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A declaração retificadora referida neste artigo:

I - tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente;

II - será processada, inclusive para fins de restituição, em função da data de sua entrega.

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

• **APLICAÇÃO DAS LEIS PROCESSUAIS NO TEMPO – REGRA GERAL:** no Direito brasileiro, as leis processuais novas aplicam-se imediatamente aos processos pendentes, respeitados os atos já praticados sob a égide das leis anteriores. É a aplicação do princípio *tempus regit actum*. Uma exceção a este princípio refere-se à disciplina do recurso nos casos de a superveniência legal dar-se no curso do prazo para sua apresentação; neste caso, o recurso se rege pela lei vigente à data de publicação da decisão recorrida, como bem enfatiza a seguinte manifestação do Superior Tribunal de Justiça:

“Segundo princípio de direito intertemporal, o recurso se rege pela lei vigente à data em que publicada a decisão, salvo quando se trata de alteração de ordem constitucional, que tem incidência imediata. Pode a mesma, no entanto, em norma de caráter transitório, determinar a aplicação da ordem anterior até a ocorrência de fato futuro.” (STJ-4.ª Turma, RMS 38-SP, rel. Min. Sálvio de Figueiredo, 11/09/1989)

O artigo 1.211 do atual Código de Processo Civil referenda o princípio acima indicado:

Art. 1.211. Este Código regerá o processo civil em todo território brasileiro. Ao entrar em vigor, suas disposições aplicar-se-ão desde logo aos processos pendentes.

• **APLICAÇÃO DAS LEIS PROCESSUAIS NO TEMPO – REGRA ESPECÍFICA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - RETROAÇÃO DAS NORMAS QUE TRATEM DE PRERROGATIVAS FISCALIZATÓRIAS – Parágrafo 1.º do artigo 144 do CTN:** o parágrafo 1.º do artigo 144 do CTN traz regra específica da legislação tributária acerca da aplicação no tempo das regras de caráter procedimental. O dispositivo está assim redigido:

Art. 144. [...]

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

• **MOVIMENTAÇÃO DOS PROCESSOS FISCAIS – Portaria SRF n.º 1.769, de 12/07/2005** - Dispõe sobre a movimentação de processos administrativos referentes a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

• **ROTINAS OPERACIONAIS SOBRE FORMALIZAÇÃO, PREPARO, JULGAMENTO E MOVIMENTAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO – Portaria SRF n.º 374, de 20/03/2002** – Aprova o Manual Prático de Formalização, Preparo, Julgamento e Movimentação do Processo Administrativo-Tributário (MAPROC) e determina que os procedimentos operacionais nele

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

expressos sejam adotados pelas unidades da Secretaria da Receita Federal, no âmbito de suas respectivas competências (artigo 2.º).

• **COMPETÊNCIA PARA O PREPARO E INSTRUÇÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS – Inciso XIV do Artigo 142 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005:**

Art. 142. À Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário - Dicat, aos Serviços de Controle e Acompanhamento Tributário - Secat e às Seções de Controle e Acompanhamento Tributário - Sacat das DRF compete: [...]

XIV – preparar, instruir, acompanhar e controlar os processos administrativos de contencioso fiscal, bem assim lavrar termo de revelia nos casos de falta de impugnação ou de sua apresentação fora do prazo; [...]

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.

• **INFORMALISMO COMO PRINCÍPIO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO:** Muito embora a formulação principiológica clássica do processo administrativo – proposta muito antes da promulgação da atual Constituição Federal – estabeleça como um dos princípios informadores básicos deste campo do direito adjetivo o do informalismo, verdade é que tal formulação precisa ser repensada a partir do quadro que hoje se tem, especificamente no âmbito do processo administrativo fiscal. Certo é que o informalismo manifesta-se em vários aspectos do processo, mas também é certo que o elemento que, acima de qualquer outro, mais define o nível de formalidade/informalidade são as feições do rito procedimental. Assim, se no contencioso específico que se tem em mira o procedimento regrado é rígido, estabelecendo prazos preclusivos para a prática dos atos que o compõem *in concreto* e definindo minudentemente os ônus processuais entre as partes, não se pode dizer que tal procedimento seja informado pelo princípio da informalidade; pode até ser que o informalismo se manifeste em algumas questões secundárias, acessórias, mas princípio informador não será. No caso do processo administrativo fiscal, tem-se um rito procedimental pontilhado, entre outros aspectos, por: (a) prazos preclusivos para a apresentação dos recursos e para a produção de provas; (b) atribuições rígidas de competência entre os vários órgãos especificamente criados para a apreciação do litígio; (c) vedações expressas à apreciação do litígio em face de circunstâncias minudentemente definidas (entre tais a existência de ação judicial com o mesmo objeto); enfim, permeado está o contencioso administrativo fiscal por circunstâncias que enrijecem muito seu procedimento. Nestes termos, não se pode mais afirmar o informalismo como princípio informador do PAF; numa nova formulação principiológica, deve-se partir, no mínimo, do “formalismo moderado” defendido por Odete Medauar. A circunstância de o processo administrativo fiscal não manifestar apego exacerbado às formas (como se depreende, por exemplo, do não estabelecimento de requisitos formais específicos para a apresentação de recursos – em termos de conteúdo ou legitimidade *ad processum*), não desnatura o fato de que seu procedimento é, sim, rígido, o que leva à conclusão de que, muito embora não expurgado do contencioso administrativo, não mais serve o informalismo irrestrito como princípio informador deste campo jurídico.

• **A PROCESSUALIZAÇÃO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA:** transcreve-se, abaixo, trecho do artigo “*O Princípio da Ampla Defesa e o Procedimento de apuração das Infrações contra a Ordem Econômica*”, escrito pelo autor destas anotações e editado na edição n.º 04, de outubro de 1998, da Revista de Direito Econômico Internacional – RDEI (disponível na internet no endereço www.ccj.ufsc.br/rdei). Tal trecho refere-se especificamente à tendência gradativa à processualização da atividade administrativa.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, poucas dúvidas remanescem quanto ao fato de que o processo administrativo teve suas feições sensivelmente modificadas. Com efeito, ao dispor, no inciso LV do artigo 5.º da nova Carta Magna, que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, quis o constituinte, à evidência do que se pode inferir, estender aos atos emanados da Administração Pública, condicionantes que desde há muito já informam as manifestações do Poder Judiciário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Ao dispositivo citado poderiam ser juntados outros preceitos constitucionais, como tal o insculpido no inciso LIV do artigo 5.º - “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” - e na alínea “a” do inciso XXXIV do mesmo artigo - que trata do direito do cidadão de peticionar junto aos Poderes Públicos “em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder” -, para fins de que reste ainda mais evidenciada a transformação porque passou o processo administrativo.

Dentro deste quadro, impõe-se repensar a clássica formulação da doutrina pátria, que define como característica basilar da atividade administrativa a auto-executoriedade de seus atos, para fins de reconhecer que a nova Carta Magna engendra uma verdadeira processualização desta atuação, tornando superada a idéia, vigente por décadas, de que há uma contraposição irredutível entre interesse público e interesse particular.

Nestes termos, espelha a Lei Maior a tendência deste final de século de atenuar a separação entre Estado e sociedade - como conformada no século passado e vigente até meados do presente -, para dar lugar, nas palavras de Odete Medauar (A Processualidade no Direito Administrativo. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1993, p. 32), a uma “progressiva aproximação entre Administração e cidadãos da sociedade civil, em que inúmeros grupos sociais colaboram na identificação do interesse público”. Inverte-se a lógica, para fins de definir que os atos administrativos não são irrestritamente voltados à satisfação do interesse da própria Administração, ou mesmo do interesse público unilateralmente por esta formulado.

Uma das conseqüências mais veementes desta inovação constitucional foi a intensificação da produção legislativa voltada à criação de novas vias processuais administrativas, e à reformatação das já existentes. Muito embora seja verdade que nem todas estas superveniências legais tenham representado avanços, é inegável que delas resultou uma ampliação das possibilidades de participação do cidadão nos atos administrativos que abordem seus interesses em face do interesse de outro cidadão, ou de seu interesse diante do da própria Administração. No âmbito do processo administrativo, como gênero, existem hoje inúmeros procedimentos, de variada espécie, que distribuídos ao longo de toda a cadeia burocrática estatal, determinam a atuação concreta do Estado administrador, sem prescindir da participação dos interessados nesta atuação.

De tal sorte, o cidadão tem hoje não apenas a garantia de acesso ao Poder Judiciário, nos casos em que um ato administrativo já formalizado afronte um direito seu, como também tem a possibilidade de, previamente à formalização deste ato, manifestar-se, concreta e producentemente, quanto ao seu conteúdo junto à Administração. Tal quadro representa uma importante medida de economia processual - pela possibilidade de que os atos permeados de vícios ou arbitrariedades sejam saneados ou extirpados antes de que se constituam formalmente, e não apenas depois, no âmbito do Poder Judiciário -, mas, mais do que isto, constitui-se em medida de resguardo das garantias individuais - dado que, assim, preserva-se o direito do cidadão de não ver formulada contra si, pretensão em relação a qual não pôde opor suas razões, no âmbito do “devido processo legal”.

A ampliação da participação do cidadão no curso da atividade administrativa tem tido, no entanto, alguns ônus. O principal deles, corolário da processualização, é o aumento de complexidade dos procedimentos. Com o acréscimo de novos intervenientes e com a necessidade de definição de suas responsabilidades, os ritos sofisticaram-se, tornando imprescindível, em muitos casos, a defesa técnica, e inevitável, no mais das vezes, a superação dos limites de alguns dos princípios historicamente atribuídos pela doutrina ao procedimento administrativo, entre tais o do informalismo.

Esta é, aliás, outra revisão que acabará por ser feita. Com as novas disposições constitucionais, não há mais como entender aplicáveis ao processo administrativo, todos os princípios que a doutrina lhe atribuiu há já algum tempo, no âmbito de uma realidade que já não existe.

Para limitar a discussão aqui ao referido princípio do informalismo, basta dizer que com a ênfase da peremptoriedade dos prazos e o efeito preclusivo dos atos praticados, com a intensificação do conteúdo formal e material das decisões e com a ampliação da complexidade dos procedimentos, não há como falar-se mais em informalismo, ou mesmo, como defendem alguns doutrinadores, em formalismo moderado. Na prática, o formalismo acaba se impondo em face de que a crescente sofisticação de grande parte dos ritos e de seus efeitos práticos torna imprescindível, entre outras medidas, a defesa técnica e a minudente disposição das responsabilidades das partes e dos prazos a serem cumpridos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Pode-se exemplificar, primeiro, com a evolução experimentada pelo procedimento relativo à exigência de créditos tributários federais – o chamado processo administrativo fiscal. No período que se seguiu à promulgação da Constituição de 1988, inúmeros atos legais, que culminaram com a Lei n.º 9.532/97, trouxeram para o âmbito do procedimento a garantia de instância, desde há muito expurgada até mesmo das vias judiciais, bem como o enrijecimento do rito, com a reafirmação da força preclusiva dos atos já realizados e com as restrições à apresentação de provas fora dos momentos determinados.

Antes disso, porém, já haviam sido criadas, em 1993, unidades administrativas especializadas em julgamento, o que, se por um lado representou um avanço, dado que além de se ter criado um “duplo grau de jurisdição administrativa” – Delegacias de Julgamento e Conselhos de Contribuintes -, deixaram os lançamentos fiscais de ser julgados pelas mesmas unidades que os formalizavam, por outro trouxe complexidade ao procedimento, sendo hoje difícil imaginar que ao rito posto possam ser associadas “informalidades” – que seriam prontamente argüidas como causas de nulidade – ou que ele possa ser enfrentado pelo cidadão comum sem o assessoramento de um especialista no assunto.

De se lembrar, ainda, que a lei acima citada – a de n.º 9.532/97 – trouxe também a hipótese, constitucionalmente discutível, de se ter um ato administrativo com efeito de coisa julgada. É o que ocorre quando o contribuinte não faz uso da ação judicial no prazo de seis meses da decisão da primeira instância administrativa que lhe foi desfavorável; neste caso, esta manifestação administrativa restará irreformável pelo Poder Judiciário, restando ao contribuinte esperar o provimento de seu recurso pela segunda instância administrativa, que se não ocorrer, não poderá, a sua vez, ser objeto de revisão judicial.

Outro exemplo tem-se com o procedimento que será analisado ao longo deste trabalho, o relativo à apuração de infrações contra a ordem econômica. O artigo 3.º da Lei n.º 8.884/94 atribuiu ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, organismo responsável pelo julgamento administrativo destas infrações contra a ordem econômica, o status de órgão judicante. Muito embora não exista, ainda, um entendimento pacífico quanto à extensão exata desta atribuição, representa ela, ao menos, um claro enrobustecimento da força da manifestação prolatada pelo ente administrativo, em evidente detrimento da atuação pretoriana e, como se pode inferir, do conteúdo da Lei Máxima.

Tais exemplos são suficientes para que reste evidenciado, então, que os procedimentos administrativos deixaram de ser meros impulsionadores da atividade regular do Estado, para, a partir da processualização de seu conteúdo, incorporarem ritos que se assemelham em muito à atuação do Poder Judiciário, pelas repercussões que podem ter sobre a esfera dos interesses de cidadãos e instituições.

Diante deste quadro, portanto, torna-se imperioso não apenas revisar as formulações doutrinárias relativas aos procedimentos administrativos – produzidas que foram, como acima rapidamente se viu, anteriormente à Constituição Federal de 1988 -, como também enfatizar a necessidade de que ao cidadão seja efetivamente garantido o exercício, constitucionalmente qualificado, do seu direito de ampla defesa.

Observação: Em relação ao texto acima transcrito, deve-se fazer a correção de que o prazo de seis meses para a opção pela via judicial foi trazido não pela Lei n.º 9.532/1997, mas pelo artigo 33 da Medida Provisória n.º 1.621 de 12/12/1997 (artigo este que acabou suprimido na reedição da MP em outubro/1999, efetuada sob o n.º 1.863).

• **ATOS PROCESSUAIS – INEXIGÊNCIA DE FORMA - Artigo 22 da Lei n.º 9.784, de 29/01/1999:**

Art. 22 - Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

§ 1.º Os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e o local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável.

• **ATOS PROCESSUAIS – INEXIGÊNCIA DE FORMA - Artigo 154 do CPC:**

Art. 154 - Os atos e termos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir, reputando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **TRADUÇÃO JURAMENTADA DE DOCUMENTOS OBTIDOS NO EXTERIOR, ESCRITOS EM IDIOMA ESTRANGEIRO, NA INSTRUÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – Soluções de Consulta Interna COSIT n.º 21, de 20/07/2004, e n.º 33, de 21/10/2004:** nestas duas SCI a COSIT manifestou-se acerca da necessidade de tradução juramentada de documentos obtidos no exterior. Na primeira SCI a COSIT afirmou que “*Para ter validade no processo administrativo fiscal, a prova obtida no exterior, em idioma estrangeiro, deve ser traduzida para o português por tradutor juramentado, seja ela produzida pelo sujeito passivo ou por agente da administração tributária*”. Já na segunda SCI o entendimento foi relativizado: com base na idéia de que o destinatário da prova é o julgador e de que os fatos coletados na ação fiscal podem estar evidenciados por outros elementos de prova além dos documentos estrangeiros, afirmou a COSIT que a tradução juramentada não é condição indispensável ao lançamento, dado que o julgador pode, se entender necessário, demandar pela tradução posteriormente, por meio de diligência.

• **SIGILO FISCAL - Artigo 998 do RIR/1999:**

Art. 998. Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 198 e 199).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos seguintes casos (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 198, parágrafo único, e 199, e Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993, art. 8º, § 2º):

I - requisição regular de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II - requisição do Ministério Público da União no exercício de suas atribuições;

III - informação prestada de acordo com o art. 938 deste Decreto, na forma prevista em lei ou convênio.

§ 2º A obrigação de guardar reserva sobre a situação de riqueza dos contribuintes se estende a todos os funcionários do Ministério da Fazenda e demais servidores públicos que, por dever de ofício, vierem a ter conhecimento dessa situação (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 201, § 1º).

§ 3º É expressamente proibido revelar ou utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os servidores adquirirem quanto aos segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 201, § 2º). [...]

• **SIGILO COMERCIAL X SIGILO FISCAL – Artigo 195 do CTN - Artigos 198 e 199 do CTN (com a redação dada pelo artigo 1.º da Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001):** Os artigos 17 a 19 que compunham a parte hoje revogada do Código Comercial (revogação efetuada pelo novo Código Civil), e os artigos 1.190 e 1.191 do novo Código Civil, consagram o chamado **sigilo comercial**, por meio do qual são invioláveis os livros/registros do comerciante. No âmbito tributário, tais disposições deixaram de ter efeito para o fisco, a partir da edição do CTN, que em seu artigo 195 determinou que “*para efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis [...]*”. A contrapartida para a relativização do sigilo comercial, para fins tributários, veio com o **sigilo fiscal** previsto no artigo 198 do mesmo CTN, por meio do qual a autoridade fiscal fica obrigada a preservar, apenas para si própria, as informações relativas à atividade do contribuinte. As exceções ao sigilo fiscal estão expressamente previstas no mesmo artigo 198 e também no artigo 199 do CTN.

(a) Exceção ao sigilo comercial / ineficácia do sigilo comercial perante o fisco:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

(b) Sigilo fiscal e suas exceções (artigo 198 do CTN):

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

I - requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II - solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. [...]

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

(c) Outras exceções:

- requisição das autoridades policiais federais no caso de inquérito instaurado para apurar prática de infração penal objeto de representação fiscal para fins (Solução de Consulta Interna COSIT n.º 02, de 24/01/2005);

- requisição do Ministério Público da União no exercício de suas atribuições.

(d) Não se conforma como quebra do sigilo fiscal:

- divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais, inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e parcelamento ou moratória (parágrafo 3.º do artigo 198 do CTN).

(e) Vedação expressa ao fornecimento de informações:

- é vedado o fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal aos juízos arbitrais (Solução de Consulta Interna n.º 20, de 16/07/2004);

- “é vedado o fornecimento de cópias de declarações de bens e rendas de contribuintes a essas autoridades [os Procuradores-Gerais Federais], salvo na hipótese de autorização judicial, uma vez que tais informações encontram-se protegidas pelo sigilo fiscal, conforme disposto no art. 198, do Código Tributário Nacional (CTN)”. A tais autoridades, entretanto, é permitido o envio de dados cadastrais não protegidos pelo sigilo fiscal, dado que tal é previsto no convênio celebrado entre a Secretaria da Receita Federal e a Advocacia-Geral da União, assinado em 16 de fevereiro de 2000 (Solução de Consulta Interna COSIT n.º 17, de 05/07/2005).

• SIGILO BANCÁRIO X SIGILO FISCAL - DADOS ORIUNDOS DE REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – Artigos 5.º e 6.º da Lei Complementar n.º 105, de 10/01/2001 - O artigo 38 da Lei n.º 4.595, de 31/12/1964, define o chamado **sigilo bancário**, por meio do qual são inacessíveis as operações dos clientes de instituições financeiras e assemelhadas; o mesmo artigo, por outro lado, excetua da restrição a atividade fiscal instaurada mediante processo administrativo. Entretanto, depois da promulgação da Constituição Federal de 1988, e com a definição do direito à intimidade e à privacidade no inciso X do artigo 5.º, passou o Poder Judiciário a entender só ser possível a quebra do sigilo bancário mediante ordem judicial específica. Agora, com a Lei Complementar n.º 105/2001, voltou o fisco a ter acesso, mediante determinadas condições e independentemente de prévio provimento judicial, às operações financeiras dos contribuintes (*caput* dos artigos 5.º e 6.º); tais informações, porém, também ficam resguardadas pelo **sigilo fiscal** (parágrafo 5.º do artigo 5.º e parágrafo único do artigo 6.º):

Art. 5.º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

[...]

§ 5.º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6.º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

• **SIGILO FISCAL DOS DADOS ORIUNDOS DE REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS** – Ver artigos 7.º a 12 do Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001.

• **FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES PROTEGIDAS POR SIGILO FISCAL** – Portaria SRF n.º 580, de 12/06/2001 – No fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal, a órgãos, entidades e autoridades requisitantes ou solicitantes, nas hipóteses admitidas pelos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional, ou por lei específica, as unidades da Secretaria da Receita Federal deverão observar os procedimentos indicados na Portaria SRF n.º 580, de 12/06/2001.

• **IMPEDIMENTOS E SUSPEIÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO - Artigos 18 a 21 da Lei n.º 9.784, de 29/01/1999:**

Art. 18. É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que:

I - tenha, interesse direto ou indireto na matéria;

II - tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau;

III - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro.

Art. 19. A autoridade ou servidor que incorrer em impedimento deve comunicar o fato à autoridade competente, abstendo-se de atuar.

Parágrafo único. A omissão do dever de comunicar o impedimento constitui falta grave, para efeitos disciplinares.

Art. 20. Pode ser argüida a suspeição de autoridade ou servidor que tenha amizade íntima ou inimizade notória com algum dos interessados ou com os respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau

Art. 21. O indeferimento de alegação de suspeição poderá ser objeto de recurso, sem efeito suspensivo.

• **IMPEDIMENTOS E SUSPEIÇÃO** - Ver observações específicas em relação à atuação dos julgadores que compõem as DRJs e dos conselheiros que compõem os CCs e a CSRF, nas notas à alínea “a” do inciso I e ao inciso II do art. 25.

• **RECONHECIMENTO DE FIRMA** – Artigo 22 da Lei n.º 9.784, de 29/01/1999 :

[...]

§ 2.º Salvo imposição legal, o reconhecimento de firma somente será exigido quando houver dúvida de autenticidade.

§ 3.º A autenticação de documentos exigidos em cópia poderá ser feita pelo órgão administrativo.

• **RECONHECIMENTO DE FIRMA EM PETIÇÕES** – Art. 988 do RIR/1999 (Art. 1021 do RIR/1994):

Art. 988 - Salvo em casos excepcionais ou naqueles em que a lei imponha explicitamente esta condição, não será exigido o reconhecimento de firmas em petições dirigidas à administração pública, podendo todavia a repartição requerida, quando tiver dúvida sobre a autenticidade da assinatura do requerente ou quando a providência servir ao resguardo do sigilo, exigir antes da decisão final a apresentação de prova de identidade do requerente. (Lei n.º 4.682/65, art. 31)

Parágrafo único. Verificada, em qualquer tempo, falsificação de assinatura em documento público ou particular, a repartição considerará não satisfeita a exigência documental e dará conhecimento do fato à autoridade competente, dentro do prazo improrrogável de cinco dias, para instauração do processo criminal”.

• **RECONHECIMENTO DE FIRMA EM PROCURAÇÃO MEDIANTE INSTRUMENTO PARTICULAR** – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 01, de 13/09/2002: Cabe o reconhecimento de firma em casos excepcionais, quando explícito na legislação tributária, se há dúvidas da legitimidade da representação e no resguardo do sigilo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- **AUTENTICAÇÃO DE CÓPIAS REPROGRÁFICAS PELO PODER PÚBLICO - Artigo 24 da Lei n.º 10.522, de 19/07/2002 (resultante da conversão da Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001, antes Medida Provisória n.º 1.621, de 12/06/1998):**

Art. 24 - As pessoas jurídicas de direito publico são dispensadas de autenticar as cópias reprográficas de quaisquer documentos que apresentem em juízo.

Parágrafo único. Os atos e termos processuais a que se refere o caput deste artigo poderão ser encaminhados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente, conforme disciplinado em ato da administração tributária. *(Acrescido pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

- **Tentativa anterior de inclusão do parágrafo único (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

Parágrafo único. Os atos e termos processuais a que se refere o caput deste artigo poderão ser encaminhados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente, de acordo com regulamentação da Administração Tributária.

- **ATOS PROCESSUAIS PRATICADOS POR MEIO DE SISTEMA DE TRANSMISSÃO DE DADOS – Lei n.º 9.800, de 26/05/1999:**

Permite às partes a utilização de sistema de transmissão de dados para a prática de atos processuais.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1.º É permitida às partes a utilização de sistema de transmissão de dados e imagens tipo fac-símile ou outro similar, para a prática de atos processuais que dependam de petição escrita.

Art. 2.º A utilização de sistema de transmissão de dados e imagens não prejudica o cumprimento dos prazos, devendo os originais ser entregues em juízo, necessariamente, até cinco dias da data de seu término.

Parágrafo único. Nos atos não sujeitos a prazo, os originais deverão ser entregues, necessariamente, até cinco dias da data da recepção do material.

Art. 3º Os juízes poderão praticar atos de sua competência à vista de transmissões efetuadas na forma desta Lei, sem prejuízo do disposto no artigo anterior.

Art. 4º Quem fizer uso de sistema de transmissão torna-se responsável pela qualidade e fidelidade do material transmitido, e por sua entrega ao órgão judiciário.

Parágrafo único. Sem prejuízo de outras sanções, o usuário do sistema será considerado litigante de má-fé se não houver perfeita concordância entre o original remetido pelo fac-símile e o original entregue em juízo.

Art. 5.º O disposto nesta Lei não obriga a que os órgãos judiciários disponham de equipamentos para recepção.

- **DOCUMENTOS TRANSMITIDOS POR FAX – IMPOSSIBILIDADE DE INCORPORAÇÃO AO PROCESSO** – Pelo Ofício-Circular n.º 3, de 11/02/1994, a Subsecretaria de Normas e Processos Administrativos definiu que “as mensagens e documentos resultantes de transmissão via fax, não poderão ser constituir em elementos de processos”.

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.

- **PRAZOS PRÓPRIOS X PRAZOS IMPRÓPRIOS:** na técnica processual, prazos próprios são aqueles cujo descumprimento produz uma consequência específica dentro da relação processual, qual seja, em regra, a de perder o direito, no âmbito restrito do curso processual, de fazer aquilo a que aquele prazo

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

se destinava (preclusão). Já os prazos impróprios representam limites legais cujo descumprimento importa, eventualmente, em sanções disciplinares, sem interferir no conteúdo da relação processual em si (na esfera judicial, são tidos como prazos impróprios aqueles atribuídos ao juiz, e impróprios, em regra, os atribuídos às partes). O prazo previsto no artigo 4.º do Decreto n.º 70.235/1972 é, assim, prazo impróprio, destinado que é não às partes da relação jurídico-processual, mas à autoridade local, para a prática dos atos de condução do processo.

• **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE:** apesar do reconhecimento de que os prazos para a prática de atos por parte dos servidores (como tal o do artigo 4.º do Decreto n.º 70.235/1972) dificilmente podem ser cumpridos (até por conta, no mais das vezes, por acúmulo de trabalho), verdade é que a demora na condução dos atos referentes ao processo pode dar ensejo à chamada “prescrição intercorrente”. É que a partir do transcurso do prazo previsto para a prática do ato ter-se-ia, em face da pretensa “inércia da Administração”, o termo inicial do prazo de cinco anos para a cobrança do crédito tributário. Muito embora a prescrição intercorrente não tenha acolhida unânime, nem mesmo predominante, tanto na jurisprudência administrativa quanto judicial, certo é que alguns Tribunais Regionais Federais já acolheram a alegação. A questão é polêmica mesmo em sede doutrinária, onde parece prevalecer, entretanto, a posição de que a prescrição intercorrente não pode ser alegada enquanto o crédito tributário lançado estiver com sua exigibilidade suspensa em face de recurso interposto pelo sujeito passivo.

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.

• **Artigo 210 do CTN:**

Art. 210 - Os prazos fixados nesta lei ou na legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

• **PRAZOS PREVISTOS NO DECRETO N.º 70.235/1972 E LEGISLAÇÃO POSTERIOR:**

a) 5 dias:

1. contados da ciência do acórdão, para **interposição de embargos de declaração**, 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, § 1.º, do Anexo I, e art. 27, § 1.º, do Anexo II, da Portaria MF n.º 55/1998*);

2. para o pedido, por meio de **agravo**, de **reexame da admissibilidade do recurso especial**, contados da ciência do despacho que lhe negou seguimento (*art. 9.º, § 1.º, do Anexo I, da Portaria MF n.º 55/1998*);

b) 8 dias: para execução, pelo servidor, de atos processuais, se outro prazo não for especificado (*art. 4.º*);

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

c) 15 dias:

1. após a expedição da intimação, para considerar-se o sujeito passivo intimado, quando, feita a intimação por via postal, **for omitida a data do recebimento no comprovante respectivo** (art. 23, § 2.º, II);
2. para considerar-se o sujeito passivo intimado, **no caso de intimação por meio eletrônico**, contado este prazo da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo ou no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo (art. 23, § 2.º, III);
3. para considerar-se o sujeito passivo intimado, **após a publicação do edital**, quando este for o meio de intimação utilizado (art. 23, § 2.º, IV);
4. contados da ciência da decisão, para interposição de **recurso especial** à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (art. 3.º, § 2.º, do Decreto n.º 83.304/1983);
5. para oferecimento de **contra-alegações** ao recurso especial interposto (art. 3.º, § 3.º, do Decreto n.º 83.304/1983);

d) 30 dias:

1. para realização, pela autoridade local, de atos processuais que devam ser praticados em sua jurisdição, por solicitação de outra autoridade preparadora ou julgadora (art. 3.º);
2. para apresentação, ao órgão preparador, da **impugnação** da exigência fiscal originária (art. 15), modificada antes do julgamento (art. 18, § 3.º), ou agravada na decisão (art. 15, parágrafo único);
3. para interposição, junto aos Delegados da Receita Federal de Julgamento, de **manifestação de inconformidade** contra o indeferimento, por parte dos Delegados da Receita Federal, de pedidos de imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições (Parecer COSIT n.º 08, de 03/02/1999);
4. para interposição, junto aos Delegados da Receita Federal de Julgamento, de **manifestação de inconformidade** contra o indeferimento de pedidos de restituição ou ressarcimento ou contra a não-homologação da compensação, atos estes efetivados pelos Delegados da Receita Federal (Artigo 48 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28/12/2005);
5. para interposição de **recurso voluntário aos Conselhos de Contribuintes**, contra a decisão de primeira instância (art. 33);
6. para interposição de **recurso voluntário à CSRF**, contra decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes que derem provimento ao recurso de ofício (pelo Decreto n.º 75.445/1975, os Superintendentes Regionais da Receita eram competentes para julgar os recursos de ofício. O art. 1.º, parágrafo único, daquele ato fixava o prazo de 30 dias para interposição do recurso voluntário. A Lei n.º 8.748/1993, porém, introduziu, no art. 25, o § 4.º, transferindo essa competência para a CSRF, sem se referir a prazo. Logo, o prazo previsto na legislação anterior permanece inalterado e não se confunde com o fixado para a interposição de recurso especial referido no item "b", subitem 2, acima);
7. para **cobrança amigável**, contados do término do prazo previsto nos subitens 2, 3 e 4, ou da ciência da decisão administrativa final, quando o sujeito passivo não cumprir a exigência, não a impugnar, nem dela recorrer, quando cabível (art. 21 e 43);

- e) 60 dias:** prazo para validade do procedimento fiscal 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. 7.º, § 2.º).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Art. 6.º. (Revogado pelo artigo 7.º da Lei n.º 8.748/1993)**• Redação original:**

Art. 6.º. A autoridade preparadora, atendendo a circunstâncias especiais, poderá, em despacho fundamentado:

- I - acrescer de metade o prazo para impugnação da exigência;
- II - prorrogar, pelo tempo necessário, o prazo para realização de diligência.

**SEÇÃO III
DO PROCEDIMENTO****Art. 7.º. O procedimento fiscal tem início com:****• Artigo 142 do CTN:**

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

• AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL – COMPETÊNCIA – Lei n.º 10.593, de 06/12/2002 – A Lei n.º 10.593/2002 trata da reestruturação da carreira Auditoria do Tesouro Nacional (além, também, das carreiras Auditoria-Fiscal da Previdência Social e Auditoria-Fiscal do Trabalho). Em seu artigo 6.º, define as atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal - AFRF (anteriormente chamado Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional – AFTN):

Art. 6.º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I - em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;*
- b) elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, ou delas participar, bem assim em relação a processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais;*
- c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos ao controle aduaneiro, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados;*
- d) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas;*
- e) supervisionar as atividades de orientação do sujeito passivo efetuadas por intermédio de mídia eletrônica, telefone e plantão fiscal;*

II - em caráter geral, as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O Poder Executivo poderá, dentre as atividades de que trata o inciso II, cometer seu exercício, em caráter privativo, ao Auditor-Fiscal da Receita Federal.

§ 2º Incumbe ao Técnico da Receita Federal auxiliar o Auditor-Fiscal da Receita Federal no exercício de suas atribuições.

§ 3º O Poder Executivo, observado o disposto neste artigo, disporá sobre as atribuições dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal e de Técnico da Receita Federal.

• PROCEDIMENTOS FISCAIS – REQUISITO À ABERTURA – Portaria SRF n.º 6.087, de 21/11/2005 – Com o advento da Portaria SRF n.º 1.265, de 22/11/1999 (posteriormente alterada pelas Portarias SRF n.º 1.614, de 30/11/2000, n.º 407, de 17/04/2001, e n.º 1.020, de 31/08/2001), o início dos procedimentos fiscais ficou condicionado à prévia emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, como expressa o seu artigo 2.º. Com a edição da Portaria SRF n.º 3.007, de 26/11/2001, foram

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

revogadas tanto a Portaria SRF n.º 1.265/1999 quanto aquelas outras três acima indicadas que a tinham alterado (tal revogação deu-se, porém, sem interrupção de suas forças normativas). Hoje a matéria é regida pela Portaria SRF n.º 6.087/2005 (ato este que revogou a Portaria RFB n.º 4.328/2005 que, a sua vez, havia revogado a Portaria SRF n.º 3.007/2001). O artigo 2.º da Portaria SRF n.º 6.087/2005 reafirma a necessidade do Mandado de Procedimento Fiscal para a instauração de procedimentos de ofício. É tal o conteúdo literal do dispositivo:

Art. 2.º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência (MPF-D).

• **PROCEDIMENTOS FISCAIS – ABERTURA FORMAL – INSUFICIÊNCIA DA EMISSÃO E CIÊNCIA DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18, de 11/07/2003** – A emissão e a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal não configuram o início formal da ação fiscal. Apenas a ciência do Termo de Início de Fiscalização o faz.

• **PROCEDIMENTOS FISCAIS – NORMAS DE EXECUÇÃO – Portaria SRF n.º 6.087, de 21/11/2005** – Neste ato administrativo estão minudentemente detalhados os requisitos impostos à execução dos procedimentos fiscais. Em linhas gerais, são previstos vários Mandados de Procedimento Fiscal, destinados, cada um deles, a um tipo específico de ato fiscal. Assim, praticamente todos os atos fiscais passíveis de execução em uma fiscalização, estão sujeitos à prévia autorização de alguma das autoridades competentes listadas no artigo 6.º da Portaria. Tais são os tipos de MPF:

(a) *Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F)*: destinado à abertura do procedimento de fiscalização (artigo 2.º, parágrafo único);

(b) *Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência (MPF-D)*: para a efetivação de diligências (artigo 2.º, parágrafo único);

(c) *Mandado de Procedimento Fiscal – Especial (MPF-E)*: destinado à prática de atos emergenciais, sem os quais os interesses da Fazenda Nacional restariam comprometidos (artigo 5.º);

(d) *Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-EX)*: para diligências destinadas a subsidiar procedimento fiscal de outro sujeito passivo (artigo 8.º);

(e) *Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C)*: para o caso de substituição dos AFRFs responsáveis pelo ato, ou para inclusão de nova matéria na fiscalização em curso (artigo 10).

A Portaria define, em seu artigo 12, os prazos de validade dos MPF: *120 dias para os MPF-F e MPF-E, e 60 dias para o MPF-D*. Alerta o ato, ainda, para o fato de que o decurso do prazo extingue o MPF, mas não implica na nulidade dos atos praticados; neste caso, poderá ser emitido novo MPF, para a continuidade do procedimento, a ser conduzido agora, necessariamente, por outro AFRF (artigo 16).

A competência para a emissão dos MPFs, bem como as hipóteses de delegação desta competência, estão dadas pelos artigos 6.º e 21 da portaria SRF n.º 6.087/2005.

• **PROCEDIMENTOS FISCAIS QUE INCLUEM REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES À INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – DECRETO N.º 3.724, de 10/01/2001 - REQUISITO À ABERTURA** – O Decreto n.º 3.724/2001 veio reafirmar a indispensabilidade da emissão do MPF para fins de abertura de procedimentos fiscais:

Art. 2.º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§ 1.º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7.º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

§ 2.º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3.º e 4.º deste artigo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 3º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que a retardação do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§ 4º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

§ 5º Para fins deste artigo, o MPF deverá observar o que se segue:

I - a autoridade fiscal competente para expedir o MPF será ocupante do cargo de Coordenador-Geral, Superintendente, Delegado ou Inspetor, integrante da estrutura de cargos e funções da Secretaria da Receita Federal;

II - conterá, no mínimo, as seguintes informações:

a) a denominação do tributo ou da contribuição objeto do procedimento de fiscalização a ser executado, bem assim o período de apuração correspondente;

b) prazo para a realização do procedimento de fiscalização, prorrogável a juízo da autoridade que expediu o MPF;

c) nome e matrícula dos Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela execução do MPF;

d) nome, número do telefone e endereço funcional do chefe imediato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, a que se refere a alínea anterior;

e) nome, matrícula e assinatura da autoridade que expediu o MPF;

f) código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento de fiscalização, identificar o MPF.

§ 6º Não se aplica o exame de que trata o caput ao procedimento de fiscalização referido no inciso IV do § 4º deste artigo. (grifou-se)

• **PROCEDIMENTOS FISCAIS – EMISSÃO DO MPF - EXCEÇÕES** – A Portaria SRF n.º 6.087, de 21/11/2005 traz as seguintes exceções à regra da emissão do MPF, estando elas incluídas nos artigos 5.º e 11:

(a) **Exceção à regra da emissão prévia** (caput do artigo 5.º da Portaria SRF 6.087/2005):

Art. 5º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária ou previdenciária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o AFRF deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado da data do início do mesmo, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

(b) **Inexigência de emissão do MPF** (caput do artigo 11 da Portaria SRF 6.087/2005):

Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;

IV - relativo à revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais).

V - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por AFRF em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D ou MPF-Ex.

VI - destinado à aplicação de multa por não atendimento à Requisição de Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

Parágrafo único. Na hipótese de realização de diligência, em decorrência dos procedimentos fiscais de que trata este artigo, deverá ser emitido MPF-D.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **MPF COMO REQUISITO À CONVALIDAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL – Artigo 19 da Portaria SRF n.º 6.087/2005:**

Art. 19. Os MPF emitidos e o demonstrativo de que trata o § 3º do art. 13, incluindo as modificações efetuadas no curso do procedimento fiscal, constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento fiscal em si.

• **PROCEDIMENTOS FISCAIS – SIGILO BANCÁRIO - REQUISIÇÃO, ACESSO E USO DE INFORMAÇÕES REFERENTES A OPERAÇÕES E SERVIÇOS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E DAS ENTIDADES A ELA ASSOCIADAS POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – Lei Complementar n.º 105, de 10/01/2001, Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001 e Portaria SRF n.º 180, de 01/02/2001:** com a edição da Lei Complementar n.º 105/2001 e do Decreto n.º 3.724/2001, à Administração Tributária passou a ser permitido o acesso aos dados bancários dos contribuintes, independentemente de prévia autorização judicial. A aplicação desta prerrogativa em relação a períodos-base anteriores ao ano de 2001 tem gerado, entretanto, muita discussão, em especial em sede judicial, onde há decisões acatando o entendimento de que o acesso aos dados bancários não poderia se dar de forma retroativa, para fins de aplicação em relação a períodos-base anteriores à edição daqueles atos legais. No âmbito do contencioso administrativo e em boa parte das decisões judiciais, tal aplicação retroativa tem sido acatada com base na regra do parágrafo 1.º do artigo 144 do CTN. Tal argumento, porém, não tem sido aceito em parte das decisões judiciais, nas quais aparece expresso que no âmbito da chamada “quebra administrativa do sigilo fiscal” não estão em jogo apenas questões procedimentais. Os atos legais que disciplinam a matéria estão indicados abaixo.

(a) Lei Complementar n.º 105, de 10/01/2001:

Art. 5.º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

§ 1.º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

I - depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;

II - pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;

III - emissão de ordens de crédito ou documentos semelhantes;

IV - resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança;

V - contratos de mútuo;

VI - descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito;

VII - aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável;

VIII - aplicações em fundos de investimentos;

IX - aquisições de moeda estrangeira;

X - conversões de moeda estrangeira em moeda nacional;

XI - transferências de moeda e outros valores para o exterior;

XII - operações com ouro, ativo financeiro;

XIII - operações com cartão de crédito;

XIV - operações de arrendamento mercantil; e

XV - quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente.

§ 2.º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

§ 3.º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 4.º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§ 5.º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6.º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

(b) **Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001:** regulamenta o art. 6.º da Lei Complementar n.º 105, de 10/01/2001, criando a Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira – RMF e dispendo sobre o procedimento pelo qual a Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras.

(c) **Portaria SRF n.º 180, de 01/02/2001:** dispõe sobre a solicitação e emissão da Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira – RMF, instituída pelo Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001.

• **PROCEDIMENTOS FISCAIS – USO DOS DADOS DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA INSTAURAÇÃO – Parágrafo 3.º do artigo 11 da Lei n.º 9.311, de 24/10/1996, com a redação dada pelo artigo da Lei n.º 10.174, de 09/01/2001:** com a nova redação dada ao parágrafo 3.º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/1996 pela Lei n.º 10.174/2001, à Secretaria da Receita Federal passou a ser permitida a utilização dos dados referentes à arrecadação da CPMF, para fins de instauração de “*procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*”. A aplicação desta prerrogativa em relação a períodos-base anteriores ao ano de 2001 tem gerado, entretanto, muita discussão, em especial em sede judicial, onde há decisões acatando o entendimento de que o uso dos dados da CPMF para a instauração de procedimentos fiscais não poderia ser feito de forma retroativa, para fins de aplicação em relação a períodos-base anteriores à edição da Lei n.º 10.174/2001. No âmbito do contencioso administrativo e em boa parte das decisões judiciais, a aplicação retroativa da Lei n.º 10.174/2001 tem sido acatada com base na regra do parágrafo 1.º do artigo 144 do CTN.

• **INÍCIO DO PROCESSO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – PROCEDIMENTOS – Artigo 19 da Lei n.º 3.470, de 28/11/1958, com a redação dada pelo artigo 71 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001):**

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis.

§ 2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, o desatendimento a intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, bem assim a impossibilidade material de seu cumprimento

• **IMPOSSIBILIDADE DE INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL NA PENDÊNCIA DE CONSULTA:** ver artigo 48.

• **PRETENSÃO PUNITIVA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL – PRESCRIÇÃO – Artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 9.873, de 23/11/1999:**

Art. 1.º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1.º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

§ 2.º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição rege-se-á pelo prazo previsto na lei penal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

 Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- **INCLUSÃO NO REFIS – SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO PUNITIVA NOS CASOS DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA** – Ver nota ao artigo 12.

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

- **AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL – COMPETÊNCIA PARA VERIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL** – Muito comuns são as arguições de nulidade de procedimentos fiscais, nos casos de auditorias conduzidas por AFRFs que não sejam contadores registrados no Conselho Regional de Contabilidade – CRC. Afora todos os dispositivos da legislação tributária que infirmam esta idéia – por exemplo os artigos 904 e 911 do RIR/1999 (Decreto n.º 3.000/1999) -, recente decisão do Superior Tribunal Justiça elucida a questão. Ao tratar da mesma arguição no âmbito da atuação dos fiscais de contribuições previdenciárias, assim se manifestou aquela Corte, nos autos do Recurso Especial n.º 218.406 em 14/09/99, em decisão assim ementada:

ADMINISTRATIVO – FISCAL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – INSCRIÇÃO EM CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – DESNECESSIDADE. O fiscal de contribuições previdenciárias prescinde de inscrição em Conselho Regional de Contabilidade para desempenhar suas funções, dentre as quais a de fiscalização contábil das empresas.

Por exemplar, cumpre que se transcreva, ainda, alguns trechos do voto do Relator (Sr. Ministro Garcia Vieira), voto este, aliás, que foi unanimemente referendado pelos demais membros da Primeira Turma do STJ.

[...] É claro que o fiscal de contribuições previdenciárias, formado em Direito, Economia, Medicina, Engenharia não tem de se inscrever no Conselho Regional de Contabilidade ou em qualquer outro Conselho. O que o habilita ao exercício da profissão é o ingresso na carreira de Fiscal de Contribuições Previdenciárias e não sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade. O fiscal, no exercício de suas funções inerentes ao cargo que ocupa, pratica atos de advogado, de economista, etc., e também de contador, e é claro que não estão sujeitos à inscrição nos respectivos conselhos regionais.

Mais adiante, ao abordar os requisitos dispostos em lei para os pretendentes ao ingresso na carreira de auditoria de contribuições previdenciárias, assim dispõe o voto vencedor:

[...] Podem eles ser advogados, economistas, engenheiros, médicos, etc. Eles não exercem as suas funções não porque não são contadores e sim porque são fiscais e estes têm, dentre as suas atribuições, a de fiscalização e arrecadação de contribuições previdenciárias, além de pesquisa contábil.

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

- **EXAME E APREENSÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS** - ver dispositivos abaixo indicados.

- Código Tributário Nacional** - CTN: artigo 195;
- Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999 (Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999)**: artigos 904 a 918, 914 (RIR/1994 - Decreto n.º 1.042/1994: artigos 951, § 1.º e § 2.º, 954 a 956 e 958);
- Lei n.º 9.430/1996**: artigos 34 a 36 e 38.

- **GUARDA DE DOCUMENTOS – Artigo 37 da Lei n.º 9.430/1996:**

Art. 37 - Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos à fatos que repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

- **MANUTENÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS E SISTEMAS – Artigo 11 da Lei n.º 8.218, de 29/08/1991, com a redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória 2.158-35, de 24/08/2001:**

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

• **SEGUNDA VERIFICAÇÃO EM UM MESMO EXERCÍCIO – Artigo 906 do RIR/1999 (RIR/1994 - Art. 951, § 3.º):**

Art. 906 – Em relação ao mesmo exercício só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Leis n.ºs 2.354/1954, art. 7.º, § 2.º, e 3.470/1958, art. 34).

• **SEGUNDA VERIFICAÇÃO EM UM MESMO EXERCÍCIO – AUTORIZAÇÃO É SUPRIDA PELA EMISSÃO DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL:** a emissão do MPF torna desnecessária a autorização para segundo exame prevista no artigo 906 do RIR/1999 (RIR/1994 - Art. 951, § 3.º). Na medida em que as autoridades competentes para a emissão do MPF também o são para a autorização do segundo exame, redundante mostrar-se-ia a dupla exigência.

• **REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS NO PAF - PARECER CST N.º 2.243/1985 -** Diligência na fase de preparo do processo fiscal, antes ou após a impugnação, só poderá ser promovida mediante determinação da autoridade preparadora ou julgadora. Para efeitos do imposto sobre a renda, sua execução não equivale a segundo exame de livros e documentos (com a Lei n.º 8.748/1993, a autoridade preparadora não mais detém essa competência).

III - começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

• **INÍCIO DO DESPACHO ADUANEIRO NA IMPORTAÇÃO – Artigos 482 a 485 do Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002 (Regulamento Aduaneiro):**

Art. 482. Despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro.

Art. 483. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 44, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

Parágrafo único. O disposto no **caput** aplica-se inclusive às mercadorias reimportadas e às referidas nos incisos I a V do art. 70.

Art. 484. O despacho de importação poderá ser efetuado em zona primária ou em zona secundária (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 49, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

Art. 485. Tem-se por iniciado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação.

§ 1º O registro da declaração de importação consiste em sua numeração pela Secretaria da Receita Federal, por meio do Siscomex.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal disporá sobre as condições necessárias ao registro da declaração de importação e sobre a dispensa de seu registro no Siscomex.

• **DISPENSA DA EMISSÃO DE MPF – DESPACHO ADUANEIRO – Artigo 11 da Portaria SRF n.º 6.087, de 21/11/2005:**

Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro; [...]

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 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.

• **ESPONTANEIDADE – Artigo 138 do CTN:**

Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos 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.

• **ESPONTANEIDADE – Artigo 47 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996:**

Art. 47 - A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo (com a redação dada pelo art. 70 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997).

• **LIMITES DA EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE:**

(a) Parecer CST n.º 2.716/1984: *O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte somente em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.*

(b) Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 5, de 17/05/2002: *Art. 1º O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos, e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

• **MOMENTO EM QUE SE OPERA A PERDA DA ESPONTANEIDADE – NECESSIDADE DE EMISSÃO DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO OU DE ATO SIMILAR – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18, de 11/07/2003:** *A ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, por si só, não configura o início de procedimento fiscal e, conseqüentemente, não afasta a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos tributos nele expressamente previstos. [...] embora, para iniciar o procedimento fiscal, seja necessária a expedição de MPF, por quaisquer das autoridades outorgantes competentes, previstas no art. 6.º da Portaria SRF n.º 3.007, de 2001, ressalvadas apenas as hipóteses de dispensa nela expressamente previstas, o MPF não é instrumento hábil para caracterizar o início de procedimento fiscal e, em conseqüência, não exclui a espontaneidade do sujeito passivo, uma vez que o início do procedimento fiscal, tal como previsto no art. 7.º do Decreto n.º 70.235, de 1972, deve decorrer de um ato de ofício praticado por servidor competente, qual seja, o AFRF designado no MPF para executar aquela ação fiscal.*

• **OS LIMITES DA AÇÃO FISCAL SÃO DEFINIDOS NO TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL, NÃO NO MPF – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18, de 11/07/2003:** *[...] o contribuinte tem excluída a sua espontaneidade somente em relação ao tributo, ao período e à matéria que constarem expressamente do ato que caracterizar o início do procedimento fiscal (não a ciência do MPF).*

• **ESPONTANEIDADE – IMPORTÂNCIA DA HORA DA CIÊNCIA DO ATO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO** – Muito embora tenha o Decreto n.º 70.235/1972 dado relevo apenas à hora de lavratura do auto de infração (inciso II do artigo 10) – informação esta de relevância limitada do ponto de vista processual (ver nota ao mencionado dispositivo) -, certo é que importância maior tem a hora da ciência do ato que inaugura a ação fiscal. Como é possível que o início do procedimento de ofício e o adimplemento da obrigação tributária se dêem na mesma data, apenas a hora de um e de outro ato podem estabelecer a espontaneidade da conduta do sujeito passivo.

§ 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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

• **EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE – PRAZO DE 60 DIAS DO PARÁGRAFO 2.º DO ARTIGO 7.º DO DECRETO N.º 70.235/1972 – CONTEÚDO DO ATO DE PRORROGAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL – Manifestações Jurisprudenciais:** há decisões judiciais que afirmam que a manutenção da exclusão da espontaneidade do contribuinte só se dá naqueles casos em que o ato administrativo tendente à caracterização do prosseguimento do procedimento fiscal represente medida concreta de continuidade da ação fiscal, e não mera prorrogação formal. Decisões neste sentido são especialmente comuns diante de procedimentos fiscais que se estendem por longos períodos de tempo.

• **ESPONTANEIDADE X EFEITOS DO MPF** – Clara é a dissociação entre os efeitos próprios do MPF e o instituto da espontaneidade. Como se sabe, o início da ação fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação à matéria objeto do procedimento de ofício (parágrafo 1.º do artigo 7.º do Decreto n.º 70.235/72); e também se sabe que tal espontaneidade será readquirida se a autoridade fiscal, por 60 dias consecutivos, deixar de praticar qualquer ato que indique o prosseguimento dos trabalhos (parágrafo 2.º do artigo 7.º do Decreto n.º 70.235/72). Dentro deste sistema, podem ocorrer situações distintas:

(a) primeiro, pode ser que mesmo dentro da vigência de um MPF readquirida o contribuinte a espontaneidade; basta que no curso do prazo de 120 dias consignado em um MPF-F, deixe o AFRF de praticar qualquer ato por sessenta dias. O AFRF continuará competente para prosseguir os trabalhos até o termo final do MPF, mas depois dos 60 dias de inércia, e antes de qualquer outro ato fiscal, poderá o contribuinte valer-se do procedimento espontâneo;

(b) por outro lado, pode o MPF extinguir-se, por conta do decurso dos prazos fixados nos artigos 12 e 13 da Portaria SRF n.º 3.007/2001, mas não terá o contribuinte, automaticamente, readquirido a espontaneidade; se um novo MPF for emitido para um outro AFRF (como determina o parágrafo único do artigo 16 da mencionada Portaria), e os trabalhos forem retomados num prazo máximo de 60 dias, contados da data do último ato praticado pelo AFRF anterior, não terá o contribuinte direito a ter qualquer conduta sua, tomada depois da extinção do primeiro MPF, tida por espontânea.

As conclusões acima justificam-se em face de que a extinção do MPF não importa na conclusão do procedimento fiscal (diz-se isto, entretanto, sem que se desconheça que entre os objetivos da adoção do MPF está, certamente, o de criar um mecanismo de limitação do tempo de execução dos procedimentos fiscais, como se pode inferir da remissão ao artigo 196 do CTN no preâmbulo das Portarias SRF n.º 3.007/2001 e 1.265/1999); o contrário, sim, é verdade: concluído o procedimento fiscal, extinto está o MPF, como o afirma, aliás, o artigo 15 da Portaria SRF n.º 6.087/2005.

• **Jurisprudência Administrativa:**

NULIDADES - O fato de a fiscalização deixar de encaminhar à fiscalizada ato por escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, por mais de 60 (sessenta) dias, não implica em nulidade do lançamento quando realizado. (Acórdão n.º 102-40.367, de 10/07/1996, 1.º CC)

ESPONTANEIDADE READQUIRIDA - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - Se depois de iniciado o procedimento fiscal, solicita-se esclarecimentos por falta de declaração de rendimentos, o sujeito passivo vem a prestá-la e, antes da formalização do crédito tributário, recolhe os encargos decorrentes do tributo devido, que estavam pendentes de apuração por parte da autoridade fiscal, a qual só depois de decorrido o prazo de 60 dias notifica o contribuinte do lançamento correspondente, reputa-se como espontâneo o recolhimento antes efetuado, uma vez observados os acréscimos de mora e correção monetária. (Acórdão n.º 73.403, de 09/06/1982, 1.º CC)

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO - RECUPERAÇÃO DA ESPONTANEIDADE - CONSULTA E AUTO DE INFRAÇÃO - A espontaneidade do sujeito passivo, excluída pelo início do procedimento fiscal, pode ser recuperada pela inércia da fiscalização, presumida pelo transcurso do prazo de 60 (sessenta) dias sem qualquer

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

ato escrito indicando o prosseguimento dos trabalhos. É nulo o auto de infração lavrado para exigir tributo sobre a matéria objeto de consulta, formalizada após esse prazo, enquanto pendente de solução e até 30 (trinta) dias da data da ciência da sua decisão final. (Acórdão n.º 108-05.542 de 26/01/1999, 1.º CC)

• **Jurisprudência Judicial:**

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PARCELAMENTO - EXCLUSÃO - RESPONSABILIDADE - CONFISSÃO DE DÍVIDA - Não havendo procedimento administrativo em curso contra o contribuinte pelo não recolhimento do tributo, deferido o pedido de parcelamento, está configurada a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte pela infração. (STJ, RE.º 168.868 - DJ 1 de 24/08/1998)

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 8.748/1993)*

• **AUTO DE INFRAÇÃO SEM TRIBUTO – Artigo 43 da Lei n.º 9.430/1996:**

Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3.º do art. 5.º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

• **PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO:** as dúvidas acerca da definição dos prazos decadenciais aplicáveis a cada exação ou situação de fato têm dado origem a inúmeras divergências em sede administrativa, judiciária e doutrinária; com efeito, as interpretações dadas, em especial, às disposições do parágrafo 4.º do artigo 150 e do artigo 173 do CTN, têm sido bastante diversificadas. De qualquer modo, algumas regras há que, por estarem devidamente firmadas em textos legais ou majoritariamente acatadas pela jurisprudência e doutrina, podem ser aqui destacadas:

(a) PRAZO DECADENCIAL NO CASO DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 35, de 17/12/2003: *a exceção para a contagem do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, em virtude da ocorrência de dolo, de fraude ou de simulação, visa não dispensar à hipótese que envolva alguma dessas ilicitudes o tratamento que antecipa o termo inicial da decadência mas sim aplicar a regra geral prevista no art. 173, inc. I, desse mesmo Código. Tal entendimento é coerente com a sistemática adotada pelo CTN, na qual o prazo decadencial se inicia, nas hipóteses em que o fisco desconhece a ocorrência do fato gerador, a partir do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.*

(b) NOVO LANÇAMENTO NO CASO DE ANULAÇÃO DO ANTERIOR POR VÍCIO FORMAL: o novo prazo decadencial de cinco anos previsto no inciso II do artigo 173 do CTN destina-se apenas à correção do vício formal, e não à reabertura integral da ação fiscal;

(c) ANTECIPAÇÃO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL NO CASO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 173 DO CTN - Solução de Consulta Interna COSIT n.º 35, de 17/12/2003: *na hipótese de contagem do prazo decadencial de acordo com o art. 173, inciso I, do CTN, o início de procedimento fiscal antes da data definida como termo inicial para a decadência antecipa esse termo inicial para a*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

data em que o sujeito passivo tenha sido notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, conforme prescreve o parágrafo único do referido art. 173.

(d) PRAZOS DECADENCIAIS EXPRESSAMENTE PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO:

(d.1) Regra Geral: cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (parágrafo 4.º do artigo 150 do CTN) ou cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do artigo 173 do CTN);

(d.2) Contribuições Sociais – regra específica: dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do artigo 45 da Lei n.º 8.212/1991);

(d.3) PIS/Pasep e Cofins – regra específica: além da previsão já posta no artigo 45 da Lei n.º 8.212/1991, em relação especificamente ao PIS/Pasep e à Cofins a Administração Tributária estabeleceu que o prazo decadencial, para estas duas exações, é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito já poderia ter sido constituído (Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21/11/2002).

• **LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DE DECADÊNCIA – CRÉDITOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – NÃO IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO - Artigo 63 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, com a redação do caput dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001** – Com a nova redação do artigo 63 da Lei n.º 9.430/1996, trazida pela retrocitada MP, não caberá aplicação de multa de ofício nos casos de lançamento que se refiram a tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, não apenas por conta da existência de medida liminar em mandado de segurança (inciso IV do artigo 151 do CTN), mas também diante de medida liminar ou tutela antecipada no âmbito de qualquer outro tipo de ação judicial (inciso V do artigo 151 do CTN, adicionado pelo artigo 1.º da Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001):

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

• **LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DE DECADÊNCIA – IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO PARA FINS DE INCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO EM FACE DA POSTERIOR REVOGAÇÃO DA MEDIDA LIMINAR – Solução de Consulta Interna n.º 30, de 28/12/2005** – “*Não cabe revisão de lançamento efetuado para prevenir a decadência de crédito tributário, cuja exigibilidade estava suspensa em virtude de liminar ou tutela antecipada concedidas em ação judicial, para a imposição de multa de ofício, quando o contribuinte não efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias da data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. O crédito tributário constituído na forma preconizada no art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, se não pago no prazo previsto no § 2º desse artigo, será objeto de cobrança, incidindo multa de mora e juros Selic*”.

• **LANÇAMENTO – CRÉDITOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa EM FACE DA EXISTÊNCIA DE DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL – NÃO IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO** – Sobre o assunto, vale transcrever a posição de Geraldo Brinckmann (citado por Leandro Paulsen, in “*Direito Tributário*”, Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2001, p. 738):

“1) Não cabe o lançamento da multa de ofício quando a exigibilidade do crédito a ser constituído estiver previamente suspensa por via do depósito do seu montante integral; 2) O depósito de montante não-integral do crédito tributário não opera a sua suspensão, fazendo-se cabível o lançamento da multa de ofício sobre a integralidade do crédito, antes do advento da Lei n.º 9.703/1998, e apenas sobre a parcela faltante após o surgimento da lei nova (Geraldo Brinckmann, Depósito Judicial e o Lançamento de Ofício para Prevenir a Decadência, em Revista de estudos Tributários n.º 8, p. 22, jul/ago-99)”

Esta posição fica resguardada em face do entendimento jurisprudencial atual, cujo teor fica bem exemplificado pela Súmula 18 do tribunal Regional Federal da 4.ª Região:

“O depósito judicial destinado a suspender a exigibilidade do crédito tributário somente poderá ser levantado, ou convertido em renda, após o trânsito em julgado da sentença.”

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Em suma, com a mudança no regime jurídico dos depósitos judiciais operada pela Lei n.º 9.703/1998 (os depósitos não ficam mais à disposição do juízo, sendo destinados diretamente à Conta Única do Tesouro, ou seja, transformam-se imediatamente em recursos utilizáveis pelo Poder Público) e com o fato de que o Poder Judiciário não mais permite o levantamento dos depósitos antes da decisão transitada em julgado, inaplicável torna-se a imposição de multa de ofício quando do lançamento.

• **DISPENSA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO EM RELAÇÃO A CRÉDITOS CONSTANTES DE DECLARAÇÕES ENCAMINHADAS À SRF** – Já há algum tempo pacificou-se no âmbito da SRF, depois de reiteradas manifestações jurisprudenciais e de parecer da PGFN, o entendimento de que débitos declarados pelo contribuinte dispensavam o lançamento de ofício, para fins de posterior inscrição em dívida ativa. Tal entendimento ficou expresso no artigo 1.º da Instrução Normativa n.º 77, de 24/07/1998, com a redação dada pela Instrução Normativa n.º 14, de 14/02/2000:

Art. 1º Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes da declaração de rendimentos das pessoas físicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.

Parágrafo único. Na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento.

A mesma exegese consta do Parecer PGFN n.º 991/2001, que assim se expressa em suas conclusões:

“15. A título de conclusão, podemos afirmar:

a) a declaração e confissão de dívida tributária, hoje efetuada no âmbito da secretaria da Receita Federal por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, guarda conformidade com a ordem jurídica em vigor, sendo plenamente válida para viabilizar a inscrição em Dívida Ativa e a cobrança judicial, se for o caso,

b) a sistemática de cobrança do “saldo a pagar”, mediante inscrição em Dívida Ativa e os conseqüentes a partir daí, é juridicamente escorreita, representando, inclusive, um aperfeiçoamento desejável pela redução, em tese, de inconsistências de várias ordens;

c) não há necessidade, a rigor não é juridicamente válida, a formalização ou constituição de crédito tributário já revelado no âmbito da sistemática da declaração e confissão de dívida na modalidade do “saldo a pagar”;

d) a Secretaria da receita Federal pode, e deve, alterar o montante do “saldo a pagar”, sem afronta ao débito devido (“débito apurado”), se identificar de ofício fatos relevantes para tanto, devidamente contemplados na legislação tributária.”

Este entendimento, no que se refere especificamente àqueles casos em que há alteração do saldo a pagar (e não do tributo devido), sofreu mudanças, em face da disposição legal inserta na Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, volta a ter de ser formalizado o lançamento quando, não obstante tenha o contribuinte declarado corretamente o valor do tributo devido, há divergência quanto ao que foi declarado como inadimplido por via de pagamento, parcelamento, compensação etc.

Especificamente em relação à compensação indevida, o artigo 18 da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003 (com a redação dada pelo artigo 25 da Lei n.º 11.051, de 29/12/2004), trouxe disciplina própria (o que se justificou em face das alterações do processo de compensação, que hoje demandam a apresentação de declaração de compensação):

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **NORMA DECLARADA INCONSTITUCIONAL – Artigo 77 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996:**

Art. 77 - Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituir-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

• **RELATIVIZAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – INOVAÇÃO DA LEI N.º 9.868, de 10/11/1999** – Importante inovação foi trazida para o direito pátrio pelo artigo 27 da Lei n.º 9.868/1999. Agora, os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade, manifestada em ADIN, não serão operados, necessariamente, *ex tunc*. Agora, pode o STF, atendendo “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social” restringir os efeitos da declaração, ou decidir o momento a partir do qual ela será eficaz. São tais os termos literais do dispositivo:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

• **EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS NAS NORMAS E PROCEDIMENTOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - DECRETO N.º 2.346, de 10/10/1997** - O artigo 12 do Decreto n.º 2.346, de 10/10/1997, revogou os Decretos n.º 2.194/1997 e n.º 73.529/1974. De tal sorte, por força do ato legal, foram significativamente alterados os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre os atos praticados pela Administração Pública Federal. As principais mudanças são:

(a) as declarações de inconstitucionalidade prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal, tanto seja em ações diretas quanto em manifestações incidentais - estas depois da suspensão da execução do ato inquinado pelo Senado Federal -, passam a ter, ambas, independentemente das discussões doutrinárias hoje postas, eficácia “*ex tunc*” para a Administração Pública Federal. Assim, em qualquer uma das hipóteses alinhadas, o ato legal declarado inconstitucional deixa de produzir efeitos desde sua edição, o que abre a possibilidade de revisão de todos os atos já praticados sob sua égide. O parágrafo 1.º do artigo 1.º, no entanto, traz regra de atenuação do dispositivo, determinando que os atos já praticados só poderão ser alterados se ainda forem suscetíveis de revisão administrativa ou judicial;

(b) os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, ganharam competência para afastar a aplicação do ato legal declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. A extensão exata desta prerrogativa será motivo, ainda, de muitas discussões, dada a posição do dispositivo no diploma e a sua conciliação com outras intenções manifestas em outros artigos, mas a verdade é que pela primeira vez tal competência aparece expressamente disposta em ato legal.

São tais os termos de alguns dos dispositivos do Decreto:

CAPÍTULO I*Das Disposições Gerais*

Art. 1.º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.

*§ 1.º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia “*ex tunc*”, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

§ 2.º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 3.º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Art. 2.º Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no "Diário Oficial" da União, em conformidade com o disposto no artigo 43 da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Art. 3.º À vista das súmulas de que trata o artigo anterior, o Advogado-Geral da União poderá dispensar a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais.

Art. 4.º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

[...]

• PRAZO PARA REPETIÇÃO DE INDEBITO RELATIVO A TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO PAGO COM BASE EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL - Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26/11/1999:

Dispõe sobre o prazo para a repetição de indébito relativa a tributo ou contribuição pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no exercício dos controles difuso e concentrado.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o teor do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538, de 1999, declara:

I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

II - o prazo referido no item anterior aplica-se também à restituição do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos recebidos como verbas indenizatórias a título de incentivo à adesão a Programas de Desligamento Voluntário - PDV.

• NORMA GERAL ANTI-ELISÃO - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM O FIM DE DISSIMULAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - Parágrafo único do artigo 116 do CTN (disposição adicionada pelo artigo 1.º da Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001):

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

• NORMA GERAL ANTI-ELISÃO - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM O FIM DE DISSIMULAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - Tentativa de disciplinamento do parágrafo único do artigo 116 do CTN - Os artigos 13 a 19 da Medida Provisória n.º 66, de 29/08/2002, buscaram disciplinar a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN (trazido pela Lei Complementar n.º 104/2001). Entretanto, como tal MP não foi acatada pelo Poder Legislativo, tais disposições foram expurgadas da ordem jurídica. Tais eram seus termos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

• **ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO – Artigo 145 do CTN:**

Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos em lei.

• **REVISÃO DO LANÇAMENTO ANTES DA IMPUGNAÇÃO – Jurisprudência:**

REVISÃO DE LANÇAMENTO ANTES DA IMPUGNAÇÃO - ERRO DE FATO - POSSIBILIDADE - Se verificado pelo fiscal autuante erro de fato no lançamento, após ciência à fiscalizada mas antes de apresentada impugnação, é possível sua revisão com formalização de novo lançamento. Preliminares rejeitadas. Recurso negado. (1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO n.º 108-06.218 de 13/09/2000, publicado no DOU de 14/11/2000)

• **REVISÃO DO LANÇAMENTO SEM QUE TENHA HAVIDO DECISÃO – Jurisprudência:**

REVISÃO DE LANÇAMENTO EX OFFICIO SEM QUE TENHA HAVIDO DECISÃO SOBRE A MATÉRIA LITIGADA - NULIDADE - Não pode ser revisto o lançamento ex officio que se encontra na fase litigiosa do procedimento, pendente de decisão da autoridade que preside o julgamento da lide, sendo descabido a lavratura de novo Auto de Infração, sobre a mesma matéria em litígio, em substituição ao originalmente lavrado, mesmo que se refiram a fatos que somente vieram a ser conhecidos da fiscalização posteriormente ao lançamento que se pretende aperfeiçoar. (1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO n.º 107-05643 de 13/05/1999, publicado no DOU de 23/07/1999)

• **ESCRITURAÇÃO COMERCIAL – VALOR PROBANTE:**

(a) RIR/1999, artigo 276 (caput do artigo 223 do RIR/1994) – *A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informações ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 22 (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9.º);*

(b) RIR/1999, artigo 923 (parágrafo 1.º do artigo 223 do RIR/1994) – *A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9.º, § 1.º);*

(c) RIR/1999, artigo 924 (parágrafo 2.º do artigo 223 do RIR/1994) – *Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1.º (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9.º, § 2.º);*

(d) RIR/1999, artigo 925 (parágrafo 3.º do artigo 223 do RIR/1994) – *O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9.º, § 3.º).*

• **PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS E ÔNUS DA PROVA** - De há muito firmou-se o entendimento de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. E tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento “*deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*”. Justificada resta hoje a disposição legal, em razão de que, no âmbito de um procedimento obrigatoriamente informado por princípios como o do contraditório e o da ampla defesa, inadmissível torna-se o desequilíbrio na repartição do ônus

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

probatório. Certo é que as ações fiscais, por estarem submetidas ao princípio inquisitivo – circunstância, por vezes, indispensável aos procedimentos de caráter investigativo –, podem até ser conduzidas unilateralmente por parte da autoridade fiscal; entretanto, os resultados desta conduta unilateral devem ficar devidamente consubstanciados por provas – nos termos do direito –, sob pena de, em assim não sendo, restar comprometida a possibilidade concreta (e constitucionalmente assegurada pela Constituição Federal no inciso LV do artigo 5.º) de o contribuinte, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e meios utilizados pelo fisco para embasar o lançamento. A presunção de legitimidade opera no sentido da atribuição de validade aos atos administrativos, caso não restem concreta e eficazmente invalidados pelo contribuinte (de se lembrar a inadmissibilidade da negação geral); nesta hipótese, a presunção atribui força tal ao ato que pode ele instrumentar as medidas seguintes na direção de sua execução forçada.

• **PROVAS – DISPOSIÇÕES GERAIS ACERCA DO SISTEMA PROCESSUAL BRASILEIRO** –

Antes de mais nada, é importante ter presente que o Decreto n.º 70.235/1972, muito embora estabeleça o ônus do agente fiscal de provar a ocorrência do ilícito fiscal (caput do artigo 9.º) e o ônus do contribuinte de provar o que alega (inciso III do artigo 16), acaba não trazendo disposições específicas acerca da produção probatória. Por conta disto é que se tem como pacífico o entendimento de que ao PAF aplicam-se as regras do direito probatório constantes do Código de Processo Civil, com os devidos temperamentos exigidos para a mudança de contexto do direito privado para o direito público. Em assim sendo, é preciso dizer, de início, que o direito processual brasileiro adotou, em termos de prova, um sistema bastante aberto, fundado em muito poucas restrições à atividade probatória. É o que se infere do artigo 332 do Código de processo Civil, que assim dispõe:

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Como se percebe, não há uma prévia hierarquização do valor probante dos meios de prova, podendo-se dizer que, excetuado o uso das provas ilícitas (inciso LVI do artigo 5.º da Constituição Federal), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, ou seja, pode-se demonstrar a veracidade de uma dada alegação tanto por meio de uma prova direta (por exemplo, um documento que, por si só, ateste a verdade dos fatos), quanto por meio de provas indiretas (indícios, presunções legais – absolutas ou relativas –, ficções legais, etc.). A falta de hierarquia entre os meios de prova também é característica do processo administrativo fiscal, havendo poucas exceções; a principal delas, entretanto, está no valor probante da escrituração do contribuinte (RIR/1999/“Art. 923. *A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*”). Esta ampla abertura à produção de provas homenageia o princípio do livre convencimento do julgador, insculpido no artigo 131 do CPC (tal princípio também consta do Decreto n.º 70.235/1972, em seu artigo 29):

Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.

Outro importante preceito do CPC, e que define outra regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional é o constante do artigo 333, que trata do ônus da prova:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

[...]

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída tanto ao autor do procedimento, a autoridade fiscal (como disposto na parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento “*deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*”), quanto ao contribuinte que contesta o lançamento (“*Art. 16. A impugnação mencionará : [...] III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.*”).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **PROVA – ALGUMAS REGRAS PRÁTICAS** - Em razão de tudo quanto foi dito nas notas anteriores, é importante ter em conta algumas questões importantes acerca das provas:

(a) o processo é formalizado, entre outros fins, com o objetivo de espelhar com clareza, para o contribuinte e para tantos quantos se tornem competentes para a apreciação do eventual posterior litígio, o conteúdo e o resultado do procedimento de ofício. A comprovação dos fatos investigados deve ser feita, portanto, de forma tal a tornar inteligível, para quem não esteve a frente do procedimento de ofício, a fundamentação de fato e de direito que dá base à exigência fiscal;

(b) a presunção de legitimidade ou a presunção de fé pública do agente fiscal não se destina a suprir lacunas probatórias;

(c) é ônus do agente fiscal e do contribuinte consubstanciar com provas os fatos e alegações apresentados;

(d) em regra, não se pode exigir a produção de prova negativa (como, por exemplo, a prova de que algo não foi feito);

(e) o direito probatório brasileiro consagra a possibilidade de uso da prova indiciária. Entretanto, no caso do uso das provas indiciárias (indiretas), é ônus do agente fiscal contextualizar os elementos de prova juntados, tratando de articulá-los de forma tal a demonstrar a inequívocidade da conduta ilícita do contribuinte (se do cruzamento dos elementos de prova coletados não resultar como possível apenas aquele resultado afirmado pelo agente fiscal, desvigorado restará o cenário construído, o que, via de regra, demanda aprofundamento da investigação);

(f) provar significa contextualizar elementos relevantes, e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados;

(g) em regra, o agente fiscal (tanto seja a autoridade lançadora quanto a autoridade julgadora) deve apresentar provas e refutar as provas apresentadas pelo contribuinte;

(h) no âmbito do processo (fisicamente falando) deve haver ordem e referibilidade na juntada das provas ao processo (identificação das fontes de informações);

(i) seja qual for o método de auditoria utilizado, as conclusões, quando levadas ao processo, devem estar juridicamente traduzidas. Métodos de investigação são soluções sistêmicas destinadas à averiguação dos fatos; entretanto, depois da conclusão das investigações, tudo tem de ser traduzido de forma juridicamente clara e objetiva (de se lembrar que, atualmente, mesmo no âmbito formalista do processo civil, há um movimento no sentido do expurgo de tecnicidades supérfluas – como tal o uso das expressões latinas -, tudo com o fim de tornar o direito inteligível aos cidadãos).

• **PROVAS ILÍCITAS – INADMISSIBILIDADE:**

(a) Constituição Federal de 1988 - Inciso LVI do art. 5.º - *São inadmissíveis no processo, as provas obtidas por meios ilícitos.*

(b) Artigo 30 da Lei n.º 9.784/1999 - *São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.*

• **PROVA EMPRESTADA – LIMITES AO USO:** são comuns os procedimentos de ofício que se baseiam em documentos coletados por outros órgãos tributantes (como as Fazendas Estaduais, por exemplo). O cuidado que se deve ter, entretanto, é que o que a jurisprudência admite é o empréstimo da prova, não das conclusões do outro órgão tributante. Assim, se houver caracterização de omissão de receitas no âmbito de um procedimento conduzido pela Secretaria Estadual da Fazenda, não poderá a Receita Federal ancorar-se nessa conclusão para fins de exigir os tributos sob sua administração; poderá valer-se dos elementos de prova coletados naquele outro procedimento, mas terá de construir todo o cenário elisivo no âmbito do seu próprio procedimento de ofício,

• **FATOS QUE INDEPENDEM DE PROVA – Artigo 334 do Código de Processo Civil** – O artigo 334 do CPC comanda que “*não dependem de prova: I – os fatos notórios; II – afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária; III – admitidos, no processo, como incontroversos; IV – em cujo favor, milita presunção legal de existência ou de veracidade*”. No âmbito do PAF, pode-se dizer que as situações indicadas nos incisos I e IV são plenamente aplicáveis; Já o mesmo não se pode dizer daquelas indicadas nos incisos II e III; é que em face de a matéria tributária estar regida pelo princípio da legalidade estrita – portanto, dentro dos limites do direito indisponível -, não pode o julgador contentar-se com o consenso entre as partes, posto que acima da incontrovérsia entre os sujeitos da relação jurídica está a lei (assim, o fato de um contribuinte não contestar uma exigência ilegal não deve ser motivo para que o julgador a tenha como

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

validada). Deve-se dizer, entretanto, que a incontrovérsia produz efeitos no que se refere especificamente à matéria estritamente de fato, o que se infere do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/1972: “*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*” (seria o caso de o contribuinte não contestar um levantamento de dados efetuado durante a ação fiscal; neste caso, ter-se-ia o levantamento como verdadeiro).

• **PAGAMENTOS EFETUADOS PELO CONTRIBUINTE DURANTE A AÇÃO FISCAL - Solução de Consulta Interna COSIT n.º 11, de 18/12/2002:** [...] *pagamento erroneamente efetuado, antes da lavratura do auto de infração, por sujeito passivo que perdera a espontaneidade, não tem o condão de interromper o curso normal da ação fiscal. Deve ser lançado o crédito tributário total, sendo o pagamento efetuado utilizado para amortização do crédito tributário apurado, cobrando-se eventual saldo remanescente.*

• **ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS – Artigo 64 e 64-A da Lei n.º 9.532/1997 (artigo 64-A adicionado pelo artigo 75 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001):**

Art. 64 - A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

§ 1º Se o crédito tributário for formalizado contra pessoa física, no arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge, não gravados com a cláusula de incomunicabilidade.

§ 2º Na falta de outros elementos indicativos, considera-se patrimônio conhecido, o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada.

§ 3º A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 4º A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem o cumprimento da formalidade prevista no parágrafo anterior, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.

§ 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos:

I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis;

II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados;

III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.

§ 6º As certidões de regularidade fiscal expedidas deverão conter informações quanto à existência de arrolamento.

§ 7º O disposto neste artigo só se aplica a soma de créditos de valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

§ 8º Liquidado, antes do seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal comunicará o fato ao registro imobiliário, cartório, órgão ou entidade competente de registro e controle, em que o termo de arrolamento tenha sido registrado, nos termos do § 5º, para que sejam anulados os efeitos do arrolamento.

§ 9º Liquidado ou garantido, nos termos da Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, após seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, a comunicação de que trata o parágrafo anterior será feita pela autoridade competente da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Art. 64-A. O arrolamento de que trata o art. 64 recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário de responsabilidade do sujeito passivo.

Parágrafo único. O arrolamento somente poderá alcançar outros bens e direitos para fins de complementar o valor referido no caput

• **ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS PARA FINS DE GARANTIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – PROCEDIMENTOS:** Atualmente, os procedimentos para fins de arrolamento de bens e direitos para fins de acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo estão disciplinados nos artigos 7.º e 8.º da Instrução Normativa SRF n.º 264, de 20/12/2002:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Arrolamento para Acompanhamento do Patrimônio do Sujeito Passivo

Art. 7º O arrolamento de bens e direitos para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo deverá ser efetuado sempre que a soma dos créditos tributários, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, de responsabilidade do sujeito passivo exceder a trinta por cento do seu patrimônio conhecido e, simultaneamente, for superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

§ 1º O arrolamento será procedido de ofício, podendo a autoridade administrativa da DRF, da Deinf, da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic), da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (Deain), da IRF-Classe Especial ou da ALF do domicílio tributário do sujeito passivo determinar a realização de diligências que julgar necessárias para obtenção e confirmação de dados relativos aos bens e direitos do sujeito passivo.

§ 2º O arrolamento recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro, com prioridade para os imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário, somente alcançando outros bens e direitos para fins de complementar o montante do referido crédito.

§ 3º Serão arrolados:

I - os bens integrantes do seu patrimônio, inclusive os que estiverem em nome do cônjuge, desde que não gravados com cláusula de incomunicabilidade, se o sujeito passivo for pessoa física;

II - os bens integrantes do ativo permanente, se o sujeito passivo for pessoa jurídica.

§ 4º Os bens e direitos serão avaliados pelo valor do patrimônio da pessoa física, constante da última declaração de rendimentos apresentada, ou do ativo permanente da pessoa jurídica registrado na contabilidade, deduzido, nesse último caso, o valor das obrigações trabalhistas reconhecidas contabilmente.

§ 5º A existência de arrolamento nos termos deste artigo deverá ser informada em certidão sobre a situação do sujeito passivo em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 6º Na hipótese de nulidade ou retificação do lançamento que implique redução do crédito tributário para montante que não justifique o arrolamento, aplica-se o disposto no art. 6º.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de exigência fiscal contra empresa em processo falimentar.

Art. 8º Para a efetivação do arrolamento de que trata o art. 7º, deverão ser observados:

I - nos procedimentos de fiscalização:

a) o preparo da ação fiscal deverá conter informações sobre os débitos existentes em nome do sujeito passivo;

b) antes do encerramento da ação fiscal, o Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF) deverá coletar todas as informações necessárias à efetivação do arrolamento e comunicar o fato ao seu superior hierárquico, por intermédio da Comunicação de Débitos, conforme modelo constante do Anexo IV;

II - nos demais procedimentos, o AFRF que tomar conhecimento de situação que indique a necessidade de arrolamento, deverá comunicar o fato ao seu superior hierárquico, conforme modelo constante do Anexo IV.

§ 1º O superior hierárquico do AFRF que receber a Comunicação de Débitos formalizará a proposta de instauração do procedimento de arrolamento, na própria Comunicação de Débitos, à autoridade administrativa a que se refere o § 1º do art. 7º, que determinará a elaboração da Relação de Bens e Direitos para Arrolamento.

§ 2º A Relação de Bens e Direitos para Arrolamento será elaborada em duas vias, conforme modelo constante do Anexo IV, sendo que:

a) a primeira via deverá compor o processo administrativo constituído para fins de controle do procedimento;

b) a segunda via deverá ser entregue ao sujeito passivo.

§ 3º Existindo processo de constituição de crédito tributário, a ele será anexada cópia da relação a que se refere o § 2º.

§ 4º Aplicam-se ao arrolamento para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo as disposições do caput do art. 4º e dos arts. 5º e 6º.

• **ARROLAMENTO E PROPOSITURA DE MEDIDA CAUTELAR FISCAL – PROCEDIMENTOS:** A propositura de medida cautelar fiscal está disciplinada nos artigos 9.º e 10 da Instrução Normativa SRF n.º 264, de 20/12/2002:

Medida Cautelar Fiscal

Art. 9º A autoridade administrativa da DRF, da Derat, da Deinf, da Deain, da Defic, da IRF-Classe Especial ou da ALF do domicílio tributário do sujeito passivo deverá requerer a propositura de medida cautelar fiscal, quando o sujeito passivo:

I - sem domicílio certo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- a) tenta ausentar-se;
- b) aliena ou tenta alienar bens e direitos que possui; ou
- c) deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;
- II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta ausentar-se, com o objetivo de elidir o adimplemento da obrigação;
- III - em situação de insolvência, aliena ou tenta alienar bens;
- IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez de seu patrimônio;
- V - notificado para que proceda ao recolhimento do crédito tributário:
- a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa a sua exigibilidade; ou
- b) transfere ou tenta transferir, a qualquer título, seus bens e direitos para terceiros;
- VI - possui débitos tributários, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;
- VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação à SRF, nos termos do art. 5.º;
- VIII - tem sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) declarada inapta; ou
- IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito tributário, inclusive, no caso de pessoa jurídica com débitos em montante superior ao de seu patrimônio líquido, aliena bens e direitos que possui, ainda que para fins de liquidação de obrigações lícitas.
- § 1.º O disposto neste artigo não se aplica a débitos com exigibilidade suspensa em virtude de depósito do seu montante integral.
- § 2.º Nas hipóteses referidas na alínea "a" do inciso V e no inciso IX, a solicitação de propositura da medida cautelar fiscal somente ocorrerá quando presentes, a juízo da autoridade administrativa competente, circunstâncias que justifiquem tal medida.
- § 3.º A comprovação da ocorrência das hipóteses relacionadas neste artigo poderá ser feita mediante a apresentação de documentos ou outras evidências que demonstrem, conforme o caso:
- I - falta de pagamento da obrigação, no prazo fixado, e a respectiva notificação;
- II - venda, transferência, cessão ou doação de bens móveis ou imóveis, de títulos ou valores mobiliários do sujeito passivo, ou a tentativa de praticar qualquer desses atos, inclusive pela contratação de serviços especializados em venda dos referidos bens e direitos, e, na hipótese da alínea "b" do inciso V do caput, a respectiva notificação;
- III - celebração ou tentativa de celebração, pelo sujeito passivo, de contrato constitutivo de hipoteca ou anticrese;
- IV - existência de obrigações do sujeito passivo em valor superior ao de suas disponibilidades;
- V - contratação ou tentativa de contrair dívidas, por parte do sujeito passivo, seu sócio ou acionista controlador, que possam comprometer a liquidez de seu patrimônio;
- VI - incapacidade financeira do sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica para ocupar tal posição;
- VII - inexistência de domicílio certo, na forma do art. 127 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, do sujeito passivo, seu sócio ou acionista controlador;
- VIII - não atendimento, pelo sujeito passivo ou pelo procurador por ele designado, a duas ou mais intimações fiscais sucessivas;
- IX - as dívidas existentes, o patrimônio conhecido e a proporção entre ambos;
- X - venda de bens e direitos objeto de arrolamento e a existência deste procedimento; ou
- XI - inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).
- Art. 10. O requerimento de medida cautelar fiscal será encaminhado pela autoridade administrativa competente ao chefe da correspondente unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) e conterá nome ou nome empresarial, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no CNPJ e domicílio tributário do sujeito passivo, devendo ser instruída com:
- I - o relato dos fatos ocorridos;
- II - documento de formalização da exigência do crédito tributário, comprovação de que foi feita a intimação ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, e a indicação do número do processo administrativo fiscal, quando existente;
- III - em se tratando de pessoa jurídica, cópia dos atos constitutivos e respectivas alterações;
- IV - documentos a que se refere o § 3.º do art. 9.º; e
- V - relação discriminada e comprovação da titularidade de bens e direitos do sujeito passivo suficientes à satisfação do crédito tributário, ou de todo seu patrimônio, quando os bens forem insuficientes para tal propósito.
- § 1.º A solicitação formulada após a impugnação da exigência do crédito tributário deverá ser instruída com cópia das peças do processo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 2º Quando os bens e direitos do sujeito passivo forem insuficientes à satisfação do crédito tributário, poderão ser relacionados os bens e direitos das seguintes pessoas:

I - acionista controlador;

II - pessoas que, em razão de contrato social ou estatuto, tenham ou tiveram poderes para fazer o sujeito passivo cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo:

a) da ocorrência do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício;

b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.

§ 3º Quando o sujeito passivo ou seu acionista controlador for pessoa jurídica, a relação de que trata o inciso V do caput recairá sobre bens do ativo permanente.

§ 4º O servidor que verificar a ocorrência de qualquer das hipóteses descritas no artigo anterior comunicará o fato, imediatamente, à autoridade administrativa da unidade da SRF na qual estiver prestando serviços.

§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, caso a comunicação seja formulada pelo autor do procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito tributário, caberá a este instruí-la na forma prevista nos incisos I a V do caput.

§ 6º Se o domicílio fiscal do sujeito passivo estiver na jurisdição de outra unidade da SRF, a autoridade administrativa que tiver recebido a comunicação prevista no § 4º providenciará seu encaminhamento, no prazo de 48 horas, juntamente com as peças que a instruem, à autoridade administrativa da unidade da SRF competente para adoção das providências previstas nesta Instrução Normativa.

• **MEDIDA CAUTELAR FISCAL - CARACTERÍSTICAS E ESPECIFICIDADES** - Apesar de o Código Tributário Nacional prever, em seu artigo 185, a ocorrência de fraude à execução - "alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública" -, não tinha a Fazenda, antes do surgimento da medida cautelar fiscal, instrumento que permitisse, ainda durante o curso do processo administrativo (portanto, antes do ajuizamento da ação de execução fiscal) o devido acautelamento quanto a eventual conduta do sujeito passivo no sentido de, antes da decisão administrativa final, dilapidar seu patrimônio com vistas à frustração da futura execução. Hoje, com a Lei n.º 8.397, de 06/01/1992, e com as disposições incluídas nos artigos 9.º e 10.º da Instrução Normativa SRF n.º 264, de 20/12/2002, tem a Fazenda Pública a possibilidade concreta de, diante das hipóteses elencadas nestes atos legais, propor a devida medida cautelar fiscal. Tal medida possui as seguintes especificidades em relação às medidas cautelares manejadas no âmbito do Código de Processo Civil (artigos 796 e seguintes):

(a) não dependem da propositura de uma ação principal no prazo de 30 dias (não há prazo para o ajuizamento da ação de execução fiscal);

(b) os efeitos da medida cautelar permanecem íntegros durante todo o curso do processo administrativo (apenas depois da decisão administrativa final é que há o prazo de 60 dias para a respectiva ação de execução fiscal).

• **MEDIDA CAUTELAR FISCAL - REQUERIMENTO - Lei n.º 8.397/1992 - Artigos 1.º e 2.º (com a redação dada pela Lei n.º 9.532/1997):**

Art. 1.º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea "b", e VII, do art. 2.º, independe da prévia constituição do crédito tributário."

Art. 2.º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

[...]

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;
IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

• **MEDIDA CAUTELAR FISCAL – Artigo 11 da Lei n.º 8.397/1992:**

Art. 11 – Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

• **PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA – CARACTERIZAÇÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO:** transcreve-se, abaixo, trecho do artigo “O Princípio da Ampla Defesa e o Procedimento de apuração das Infrações contra a Ordem Econômica”, escrito pelo autor destas presentes anotações e editado na edição n.º 04, de outubro de 1998, da Revista de Direito Econômico Internacional – RDEI (disponível na internet no endereço www.ccj.ufsc.br/rdei).

Não há, na lei, um conceito objetivo do que seja a ampla defesa, nem mesmo há uma definição de seu conteúdo mínimo. Partindo-se, portanto, do comando constitucional que assegura o direito da ampla defesa, “com os meios e recursos a ela inerentes” (inciso LV do artigo 5.º), cumpre que se busque, na doutrina, a extensão de seus limites.

Para Alberto Xavier (Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 161-162), o direito de ampla defesa é manifestação do devido processo legal, sendo seu significado prático o de que o poder jurídico-público se faça nos termos de um processo justo e disciplinado em lei, no qual seja dado ao particular afetado, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, além do direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas, confrontando as posições que lhes são opostas. Assim se manifesta o jurista:

“O direito de ampla defesa reveste, hoje, a natureza de um direito de audiência (audi alteram partem), nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir consequências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa dos seus interesses.

[...]

O direito de defesa ou direito de audiência é um direito de participação procedimental, que pressupõe a atribuição ao particular do estatuto jurídico de “parte” no procedimento administrativo, com vista à defesa de interesses próprios.”

Celso Ribeiro Bastos Bastos (Comentários à Constituição do Brasil – Vol. 2. Ed. Saraiva, São Paulo, 1989, p. 267-268), ao analisar o princípio da ampla defesa no âmbito do processo administrativo e judicial, declara que “de outra forma, nada obstante o fato de o procedimento administrativo disciplinar não ser guiado nos seus atos da mesma forma que o é o processo penal, algumas fases, contudo, são inafastáveis. Por exemplo, a ciência inicial da imputação ao acusado, a sua audiência e a produção de provas e contraprovas, dentre outras”.

Já Nelson Nery Costa (Processo Administrativo e Suas Espécies. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 15-16) enfatiza que o direito de plena defesa não fica evidenciado pelo que ocorre durante o processo ou no processo, mas de um rito previamente estabelecido no qual as sanções legais e as condições para que a defesa seja ampla e justa estejam também antecipadamente definidas. O jurista afirma, ainda, a indissociabilidade entre o princípio da ampla defesa e o do contraditório, defendendo a inocuidade da defesa que não puder contraditar a acusação, estabelecendo o caráter dialético do processo, que caminha através de contradições a serem finalmente superadas pela atividade sintetizadora do juiz; não basta “o simples oferecimento de oportunidade para produção de provas, mas também a quantidade e a qualidade de defesa devem ser satisfatórias”.

Odete Medauar (A Processualidade no Direito Administrativo. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1993, p. 112) também enfatiza a vinculação entre ampla defesa e contraditório, para fins de declarar que não pode haver limitações à produção da defesa tendente a contradição das questões levantadas pela acusação. Assim, “a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza”, estando esta visão sustentada pela própria expressão final do inciso LV do artigo 5.º da Constituição Federal de 1988 – “com os meios e recursos a ela inerentes” -, que não se coaduna com qualquer interpretação restritiva do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Dissecando o princípio da ampla defesa, a mesma jurista destaca algumas de suas características fundamentais, sem as quais o direito perde o sentido que lhe atribui o texto constitucional:

(a) caráter prévio da defesa ou sua anterioridade em relação ao ato decisório: defende a idéia de que a partir da nova Carta Magna, deve o direito de defesa ser permitido antes da efetivação do ato administrativo, apenas admitindo exceção nos casos que envolvem risco de vida e segurança da população, nos quais a gravidade da situação torna indispensável uma decisão imediata;

(b) desnecessidade de previsão do direito de defesa em lei ou demais normas: entende que o direito de defender-se deriva da Constituição, que na alínea “a” do inciso XXXIV do artigo 5.º prevê o direito de petição, e no inciso LV consagra a ampla defesa como requisito inafastável de qualquer judicial ou administrativo. Assim, uma autoridade não se desobriga de permitir a defesa do cidadão, alegando a falta de previsão legal;

(c) possibilidade de opção pela autodefesa ou pela defesa técnica: não pode haver exigência de defesa técnica em todos os procedimentos administrativos, até porque isso obrigaria a instituição de defensoria dativa pelo poder público. Entende a jurista, no entanto, que a exigência poderia existir em casos específicos, especialmente nos casos em que os processos atingissem com gravidade os direitos e atividades do cidadão (exemplos: demissão, fechamento de estabelecimento comercial etc.);

(d) obrigatoriedade da informação geral: de todos os fatos e desdobramentos do feito administrativo devem ser cientificados os interessados. “Assim, o direito de ser notificado do início do processo, devendo constar do texto a indicação dos fatos e bases legais; o direito de ser cientificado, com antecedência, das medidas ou atos referentes à produção das provas; o direito de ser cientificado da juntada de documentos; o direito de acesso aos elementos do expediente (vista, cópia ou certidão)”;

(e) possibilidade da produção de provas: devem as provas poderem ser solicitadas, produzidas e consideradas, não significando isto, no entanto, que seja permitido o uso abusivo das mesmas (exemplos: ouvida de 100 testemunhas, realização de provas irrelevantes etc.) ou a utilização de provas obtidas por meios ilícitos.

Para outro jurista, Marçal Justen Filho, “pouca utilidade teria um procedimento em que não fosse prevista a livre manifestação de todos os interessados, com direito a participação ativa e vedação a atuação unilateral de uma das partes. Enfim, o procedimento não consiste na observância formalística de um ritual. Não se compadece com o Estado Democrático a instituição de procedimento com perfil arbitrário ou prepotente”. Para ele, são inerentes à ampla defesa:

(a) a transparência da atividade administrativa: da mesma forma que não pode haver apropriação pura e simples de bens dos particulares, também não pode haver decisões sem prévia audiência do acusado. Não há ampla defesa se o cidadão desconhece a acusação ou a pretensão estatal, posto que não é possível formular defesa para todas as pretensões possíveis e imagináveis;

(b) a instauração do contraditório: além de saber do que é acusado e em que termos isto é feito, deve ser permitido ao cidadão a apresentação de defesa prévia à decisão, a audiência a todos os eventos e a produção de provas adequadas à defesa;

(c) a imparcialidade do julgador: a disciplina do procedimento deve assegurar a imparcialidade do julgador e consagrar o dever de aplicar o direito objetivamente ao caso concreto, sendo inadmissíveis, por exemplo, os casos em que o agente que julga está hierarquicamente subordinado a quem é parte na relação jurídica estabelecida, ou então, em que o mesmo órgão formaliza a exigência contestada e julga sua procedência;

(d) a ilimitação da defesa: ampla defesa significa ilimitação de defesa, não podendo a lei ou normas administrativas vedar ao cidadão a invocação de determinado argumento ou a utilização de determinado elemento de prova em defesa de seu interesse. Só poderiam ser excluídos os argumentos incompatíveis com o sistema jurídico e os valores fundamentais, além daqueles elementos de prova obtidos ilicitamente;

(e) a motivação completa e minudente da decisão: a motivação das decisões associa-se à obrigatoriedade de consideração, por parte do julgador, de todas as provas apresentadas. Sem a indicação dos fundamentos de direito e

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

de fato que dão respaldo à decisão, tornar-se-ia inócuo o conjunto de garantias concedidas ao cidadão no âmbito do procedimento administrativo.

A partir de todas estas contribuições doutrinárias, já se pode elencar, então, um conjunto de requisitos que, se não presentes, comprometem a efetividade do princípio da ampla defesa. Tal elenco auxiliará a aferição, que posteriormente se fará, quanto à sua presença no âmbito do procedimento administrativo que aqui se discute. São eles:

(a) **existência de um rito previsto em lei:** sem a definição das etapas que compõem o procedimento, perde ele nitidez e transparência, tornando difícil ao cidadão identificar suas possibilidades de participação no curso processual, como tais os meios recursais e as vias de contestação dos atos produzidos;

(b) **previsão de comunicação dos atos processuais:** de todos os atos processuais deve ser cientificado o cidadão, a fim de que possa, eficazmente, exercer seu direito de defesa. Este requisito inclui tanto o direito de saber qual a acusação e/ou exigência que lhe é imputada/formulada - e os fundamentos sobre os quais se embasa -, como também o direito de ser informado de todos os desdobramentos do feito, para que possa em relação a eles manifestar-se. Em outras palavras, tem o cidadão o direito à **citação**, por meio da qual saberá o que lhe é imputado, e em que termos esta imputação é formalizada, e à **intimação** dos atos praticados, por meio da qual ser-lhe-á dado conhecimento das provas juntadas ao processo, dos argumentos avocados pela parte contrária, das medidas adotadas pelo julgador, enfim, do curso do processo como um todo;

(c) **instauração do contraditório:** além de ser comunicado da acusação que lhe é imputada e dos atos que dão curso ao feito, deve o procedimento incluir medidas que permitam ao cidadão contestar o feito previamente à decisão, e que viabilizem a confrontação producente dos elementos de prova e argumentos apresentados pelas partes componentes da relação jurídica;

(d) **ilimitação na apresentação de provas:** possibilidade de o cidadão produzir todas as provas que julgar necessárias para sua defesa, podendo fazer uso tanto da autodefesa quanto da defesa técnica. Esta ilimitação só pode encontrar restrições no que se refere às provas ilícitas, vedadas pela Constituição Federal, e aos argumentos incompatíveis com o sistema jurídico e os valores fundamentais. De se ressaltar que na ilimitação das provas está incluída a sua devida consideração pelo julgador, sem o que o direito esvai-se por via indireta;

(e) **juízo por julgador imparcial e motivação da decisão:** o procedimento deve ser conduzido e decidido por julgador imparcial, que não esteja, por exemplo, subordinado ao órgão formulador da exigência discutida. Do mesmo modo, suas decisões devem ser necessariamente motivadas, com expressa referência às razões de fato e de direito que a condicionam;

(f) **recorribilidade das decisões:** deve haver a previsão de meio recursal destinado à revisão ou reforma da decisão inicial. Apesar de não estar previsto em qualquer disposição legal expressa, presta-se o **duplo grau de jurisdição** não apenas à depuração do processo decisório - justificável diante da falibilidade humana -, como também à consideração da tendência natural do ser humano de não conformar-se com decisões de única instância. Assim, a previsão, no âmbito administrativo, de um duplo grau de apreciação dos litígios, concorre para a efetividade do direito de defesa.

Da existência ou não destes requisitos em um dado procedimento, é que se pode aferir a sua atenção ao preceito constitucional da ampla defesa. A análise que a partir do próximo item se fará, tentará identificar não apenas a presença dos mesmos no âmbito do procedimento de apuração das infrações contra a ordem econômica, como também o grau em que eles estão explícita ou implicitamente incluídos.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• Redação anterior (dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993):

§ 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 8.748/1993)

• Tentativa anterior de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):

§ 1.º. Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

• Tentativa de alteração da redação (Medida Provisória n.º 75, de 24/10/2002, que acabou rejeitada pelo Congresso Nacional):

§ 1.º. As exigências de que trata o caput, formalizadas em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, contendo todos os autos de infração ou notificações de lançamento, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova”.

• CASOS EM QUE AUTOS DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÕES DE LANÇAMENTO DEVEM SER OBJETO DE UM ÚNICO PROCESSO – Portaria SRF n.º 6.129, de 02/12/2005

– Em razão da nova redação dada pelo artigo 113 da Lei n.º 11.196/2005 ao parágrafo 1.º do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, foram estabelecidos pelo secretário da Receita Federal os casos em que as exigências de crédito tributário devem compor um único processo. Tais casos estão postos na Portaria SRF n.º 6.129/2005, que assim dispõe:

Art. 1.º Serão objeto de um único processo administrativo:

I - as exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova, referentes:

a) ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e aos lançamentos dele decorrentes relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), à Contribuição para o PIS/Pasep ou à Contribuição para o Financiamento a Seguridade Social (Cofins);

b) à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, que não sejam decorrentes do IRPJ;

c) ao IRPJ e à CSLL; ou

d) ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

II - à exclusão do Simples, à suspensão de imunidade ou de isenção ou à não-homologação de compensação e o lançamento de ofício de crédito tributário delas decorrentes;

III - aos Pedidos de Restituição ou de Ressarcimento e às Declarações de Compensação (Dcomp) que tenham por base o mesmo crédito, ainda que apresentados em datas distintas;

IV - às multas isoladas aplicadas em decorrência de compensação considerada não declarada.

§ 1º O disposto no inciso I aplica-se inclusive na hipótese de inexistência de crédito tributário relativo a um ou mais tributos.

§ 2º Também deverão constar do processo administrativo a que se referem os incisos I e II as exigências relativas à aplicação de penalidade isolada em decorrência de mesma ação fiscal.

§ 3º Sendo apresentadas pelo sujeito passivo manifestação de inconformidade e impugnação, as peças serão juntadas ao processo de que trata o inciso II.

§ 4º As DComp baseadas em crédito constante de pedido de restituição ou ressarcimento indeferido ou em compensação não homologada pela autoridade competente da SRF, apresentadas após o indeferimento ou não-homologação, serão objeto de processos distintos daquele em que foi prolatada a decisão.

Art. 2º Os processos em andamento, que não tenham sido formalizados de acordo com o disposto no art. 1º, serão juntados por anexação na unidade da SRF em que se encontrem.

• Artigo 3.º da PORTARIA n.º 531, de 30/09/1993:

Art. 3.º - Os autos de infração e as notificações de lançamento que formalizarem exigência das contribuições mencionadas no art. 1.º, de imposto devido na fonte e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, instituída pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriores, quando relativos a um mesmo sujeito passivo e lavrados, exclusivamente, com base nos mesmos elementos de comprovação

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

que fundamentaram lançamento de ofício referente ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, serão objeto de um único processo. (**Observação:** as contribuições mencionadas no art. 1.º são: PIS, PASEP, FINSOCIAL e COFINS)

Parágrafo único. Os processos em andamento na data de publicação desta Portaria, que não tenham sido formalizados de acordo com o “caput” deste artigo, terão curso na forma como foram constituídos ou, a critério do titular da repartição onde se encontrem, serão juntados, por anexação, ao processo relativo ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

§ 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 8.748/1993*)

§ 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 8.748/1993*)

• **Redação original:**

Art. 9.º. A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo.

§ 1.º. Quando mais de uma infração à legislação de um tributo decorrer de um mesmo fato e a comprovação dos ilícitos decorrer dos mesmos elementos de convicção, a exigência será formalizada em um só instrumento, no local da verificação da falta, e alcançará todas as infrações e infratores.

§ 2.º. A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

• **PREVENÇÃO DA JURISDIÇÃO E PRORROGAÇÃO DA COMPETÊNCIA - EFEITOS LIMITADOS AO LANÇAMENTO E JULGAMENTO - Solução de Consulta Interna COSIT n.º 11, de 21/05/2003:** *a hipótese de prevenção da jurisdição e prorrogação da competência para a unidade que primeiro tomou conhecimento da infração aplica-se ao lançamento e ao julgamento. Os demais atos processuais, em face da racionalização, facilitação de procedimentos, economia processual e para evitar alegações de cerceamento do direito de defesa competem à unidade jurisdicionante do sujeito passivo.*

• **COMPETÊNCIA DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - MUDANÇA DE DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE - PARECER CST/SIPR n.º 45/1991:** *a mudança de domicílio fiscal do contribuinte, depois de efetuado o lançamento e antes de apreciada a impugnação, torna-se irrelevante para alterar a competência da autoridade administrativa, que continua sendo a mesma da jurisdição onde o processo foi deflagrado. A cobrança, contudo, compete à autoridade que jurisdicione o novo domicílio fiscal.*

• **DISTINÇÃO ENTRE JURISDIÇÃO E COMPETÊNCIA:** ver nota ao início da Seção V.

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

• **INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 94, de 24/12/1997** - Dispõe sobre as regras a serem observadas para o lançamento suplementar de tributos e contribuições, a ser efetuado por meio de auto de infração, com atenção aos requisitos constantes do art. 142 da Lei n.º 5.172/1966 - CTN, sob pena de nulidade (ver dispositivos transcritos em nota ao artigo 59). (**Observação:** a IN SRF n.º 94/1997 foi revogada pelo artigo 9.º da Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08/12/2005, mas tal se deu sem interrupção de sua força normativa)

• **NULIDADES** - Para hipóteses de nulidade relacionadas com a lavratura do Auto de Infração ou com o curso do processo administrativo, ver notas ao artigo 59 e parágrafos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• Jurisprudência Administrativa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração lavrado na Sede da Delegacia da Receita Federal, se a repartição dispunha dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração e formalização do lançamento tributário. (Acórdão n.º 105-10.335, de 16/04/96, 1.º CC)

I - a qualificação do autuado;**• SUJEIÇÃO PASSIVA:**

- (a) *Contribuinte e Responsável* – Artigos 121 a 123 do CTN.
- (b) *Solidariedade* – Artigos 124 e 125 do CTN.
- (c) *Capacidade Tributária* – Artigo 126 do CTN.

• RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:

- (a) *Atribuição de Responsabilidade pelo Crédito Tributário a Terceiros* – Artigo 128 do CTN.
- (b) *Responsabilidade dos Sucessores* – Artigos 129 a 133 do CTN.
- (c) *Responsabilidade de Terceiros* – Artigos 134 e 135 do CTN.
- (d) *Responsabilidade por Infrações* – Artigos 136 a 138 do CTN.

• SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA:

(a) Legitimidade Ativa e Passiva – “... no caso da substituição tributária o contribuinte não fica no pólo negativo da relação jurídica, mas o substituto. (...) Como consequência, cabe ao substituto tributário impugnar o lançamento tributário contra si feito, inclusive ser acionado pelo sujeito ativo (credor) da obrigação tributária” (Bernardo Ribeiro de Moraes, citado por Leandro Paulsen, in “Direito Tributário”, Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2000, p. 461-462).

(b) Exclusão da Responsabilidade do Substituído – “A figura do substituto tributário pressupõe a exclusão da responsabilidade da pessoa substituída, que é o contribuinte. (...) na verdade, não substitui ninguém, nem mesmo o contribuinte, pois, desde o nascimento da obrigação tributária, o substituto passa a ser o devedor do tributo ...” (Bernardo Ribeiro de Moraes, citado por Leandro Paulsen in “Direito Tributário”, Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2000, p.461).

• CAPACIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA:

(a) **Empresa Pública e Sociedade de Economia Mista – Parágrafo 1.º do artigo 173 da Constituição Federal de 1988** - *A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.*

(b) **Sociedade em Conta de Participação** - A sociedade em conta de participação não tem capacidade tributária passiva, posto que não se conforma como pessoa jurídica e nem mantém relações jurídicas com terceiros; os sócios é que são os credores ou devedores de terceiros (neste sentido, o Acórdão 91.04.04191-7/PR da 1.ª Turma do TRF da 4.ª Região, de junho de 1997, que teve como relator o Juiz Gilson Dipp).

• SUJEIÇÃO PASSIVA – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – OBSERVAÇÕES DE NATUREZA PROCEDIMENTAL - Como a qualificação do autuado é requisito indispensável à validação do auto de infração (e, de resto, de qualquer ato administrativo sancionatório), importa destacar as considerações a seguir transcritas (retiradas da apostila “*Direito Tributário Aplicado*” confeccionada para o “Programa de Formação para Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF 2002” pelos AFRF Alberto Pinto Souza Júnior, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Gilson Wessler Michels, Marcelo Alexandrino de Souza e Vicente Paulo Pereira) sobre a tarefa, nem sempre fácil, de identificação daquele que, por conta das regras de responsabilização insertas nos artigos 124 e 128 a 137 do Código Tributário Nacional, deve figurar no pólo passivo da relação tributária.

[...] O estudo da responsabilidade tributária é extremamente relevante, em face de duas razões:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

(a) primeiro, porque a incorreta identificação do sujeito passivo, no lançamento do crédito tributário, implicará a nulidade do respectivo ato administrativo;

(b) segundo, porque apesar de a legitimidade passiva de direito material não se confundir com a legitimidade passiva de direito processual (esta exercitável no âmbito da ação de execução fiscal) - o que faz com que em muitos casos o responsável tributário possa ser executado mesmo sem que seu nome conste da certidão de dívida ativa -, necessário é que a autoridade lançadora, por ocasião da produção do auto de infração ou da notificação de lançamento, identifique aqueles que eventualmente possam e/ou devam responder pelo crédito tributário na condição de responsáveis (isso, por óbvio, se a responsabilidade não se conformar por conta de fatos supervenientes ao ato administrativo de lançamento).

[...]

Do ponto de vista prático, a identificação de quem deve responder pela obrigação tributária não oferece maiores dificuldades quando se está diante de situações que envolvam sujeição passiva direta e sujeição passiva indireta por substituição; como estão tais sujeitos passivos expressamente indicados na legislação, sua individualização é, no mais das vezes, fácil de ser feita. Entretanto, quando se tem em vista a sujeição passiva indireta por transferência, o quadro se modifica em razão de que estes sujeitos passivos, via de regra, não ocupam a relação jurídico-tributária desde sua gênese; pelo contrário, normalmente estão ligados a uma relação jurídica material distinta, dependendo sua vinculação a uma situação fática concreta, ensejadora da exigência de adimplemento de uma obrigação tributária, de prova a ser produzida pela autoridade administrativa.

Muito embora, como já antes se viu, venha o Poder Judiciário acatando o entendimento de que o responsável, para ter a execução contra ele proposta, não precisa ter seu nome necessariamente incluído na certidão de inscrição em dívida ativa, certo é que em algum momento a autoridade administrativa deverá demonstrar a ocorrência da situação de fato que justifica a caracterização da pessoa como responsável tributário. Tal demonstração poderá se dar:

(a) no **caso de procedimento de ofício**, durante o próprio curso da ação fiscal, caso em que os responsáveis já podem ter seus nomes incluídos na certidão de dívida ativa;

(b) nos **casos de caracterização da responsabilidade por circunstâncias de fato supervenientes a um procedimento de ofício**, antes da inscrição em dívida ativa, permitindo a inclusão do responsável na certidão de dívida ativa (CDA), ou, no máximo, antes da propositura da ação de execução, caso em que tal demonstração deverá fazer parte da petição inicial;

(c) no **caso de cobrança de crédito confessado** (portanto sem procedimento de ofício), também antes da inscrição em dívida ativa, permitindo a inclusão do responsável na CDA, ou, no máximo, antes da propositura da ação de execução, caso em que tal demonstração deverá fazer parte da petição inicial.

É recomendável que tão logo se apresentem as circunstâncias que dão ensejo à responsabilização tributária, trate a autoridade administrativa de caracterizá-la, fazendo-o por via de um procedimento em que o sujeito passivo indicado possa se manifestar quanto ao feito (tal procedimento, normalmente, é realizado no âmbito da própria ação fiscal, paralelamente à apuração do crédito tributário). Se o procedimento não for conduzido nesta oportunidade, a autoridade administrativa, além de perder a vantagem da maior proximidade temporal com os fatos, poderá ter de fazê-lo em sede de execução, na oportunidade dos embargos propostos pelo executado, o que postergará significativamente a satisfação do crédito tributário.

Preocupação de ordem similar deve ter a autoridade administrativa com os casos de responsabilidade por solidariedade passiva. Como já visto, o artigo 124 do CTN dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal ou as pessoas expressamente designadas por lei. Neste segundo caso, a identificação do responsável solidário não oferece maiores dificuldades, por estar definido na lei; já no primeiro, entretanto, a caracterização do interesse comum demanda prova a cargo da autoridade administrativa, que deve ser produzida em termos similares aos acima descritos para os casos de identificação do responsável por transferência.

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

• **IRRELEVÂNCIA JURÍDICA DA INDICAÇÃO DA DATA E HORA DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO** - Apesar de o inciso II do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972 definir como

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

obrigatórias as inclusões, no auto de infração, da data e da hora de sua lavratura, certo é que tais informações a pouco se prestam (a data da lavratura tem importância limitada ao fato de que, via de regra, é nela que o crédito tributário apurado de ofício é consolidado, com o cálculo, inclusive, dos juros moratórios). É que com a noção já hoje pacificada de que os atos de ofício da autoridade fiscal só produzem efeitos contra o contribuinte depois de este ser devidamente intimado, relevantes tornam-se a data e hora da ciência do sujeito passivo quanto à autuação, e não a data e hora em que o ato foi lavrado. A corroborar esta assertiva estão os dois seguintes exemplos:

(a) é nulo o auto de infração que, apesar de lavrado dentro do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, só é levado à ciência do sujeito passivo depois do termo final deste lapso temporal (a confirmar o dito estão manifestações reiteradas do Supremo Tribunal Federal, dentre as quais se destaca a incluída no RE 95.365 - DJU de 04/12/1981 -, que assim declara: “*O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); [...]*”);

(b) no caso de ter se passado mais de sessenta dias entre a autuação e o último ato do procedimento de ofício, a aferição da espontaneidade do contribuinte quanto a atos praticados neste intervalo de tempo se dará pela confrontação entre a data da prática destes atos e a data de ciência do auto de infração.

Em relação a este segundo exemplo é que se evidencia a importância da hora da ciência do auto de infração. É que se o contribuinte cumpre a obrigação tributária na mesma data em que é cientificado da autuação, a espontaneidade só será aferida pela confrontação da hora de ciência do ato de ofício e da hora do adimplemento (no caso de pagamento, hora do recolhimento na rede bancária, constante do documento de arrecadação; em outros casos, hora do protocolo do(s) documento(s) na unidade fazendária).

De se dizer, assim, que do ponto de vista processual, nenhuma relevância há na indicação da data e hora da lavratura do auto de infração, razão pela qual a eleição destas informações como requisitos à validação do ato de ofício não tem justificativa técnica.

III - a descrição do fato;

• **OBSERVAÇÕES SOBRE A DESCRIÇÃO DOS FATOS:** A importância da descrição dos fatos deve-se à circunstância de que é por meio dela que o autuante demonstra a consonância da matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica. É, assim, elemento fundamental do material probatório coletado pela autoridade lançadora, posto que uma minudente descrição dos fatos pode suprir até eventuais incorreções no enquadramento legal adotado no auto de infração (ver jurisprudência administrativa nas notas ao inciso seguinte deste artigo); o contrário é que, via de regra, não se admite, até porque, no mais das vezes, não há como aferir a correção do fundamento legal, se não se puder saber, com precisão, quais os fatos que deram margem à tipificação legal e à autuação. Por meio da descrição dos fatos é que fica estabelecida a conexão entre todos os meios de prova coletados e/ou produzidos (documentos fiscais, relatórios, termos de intimação e declaração, demonstrativos, etc.) e explicitada a linha de encadeamento lógico destes elementos, com vistas à demonstração da plausibilidade legal da autuação. Especialmente depois da eliminação da oitiva do autuante, a importância da descrição dos fatos ampliou-se muito; é que o auto de infração, no mais das vezes, passou a ser a última oportunidade de o autuante falar nos autos. De se lembrar, ainda, que o auto de infração, depois de lavrado, passa a ser, antes de qualquer outra coisa, uma peça jurídica, e como tal, deve seu objeto estar juridicamente traduzido, independentemente de seus fundamentos de fato terem sido aferidos a partir de uma auditoria contábil ou de uma apreensão de mercadorias; seja qual for o método investigativo, ao final suas conclusões devem estar juridicamente validadas.

• **Jurisprudência Administrativa:**

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - IRF - Anos: 1991 a 1993 - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Acórdão n.º 104-17.364, de 22/02/2000, 1.º CC)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

• **Jurisprudência Administrativa:**

AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa. (Acórdão n.º 103-13.567, DOU de 28/05/1995)

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

• **LEI n.º 9.430/1996 - REDUÇÃO DAS MULTAS DE OFÍCIO - Art. 44, § 3.º - Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6.º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991.**

• **Lei n.º 8.218/1991, art. 6.º - Art. 961 do RIR/1999 (Art. 996 do RIR/1994) – Será concedida a redução de cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.**

• **Lei n.º 8.218/1991, art. 6.º, parágrafo único – Art. 962 do RIR/1999 (Art. 997 do RIR/1994) – Se houver impugnação tempestiva, a redução será de trinta por cento se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância.**

• **Lei n.º 8.383/1991, art. 60 – Art. 963 do RIR/1999 (Art. 998 do RIR/1994) – Será concedida redução de quarenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação.**

§ 1.º - *Havendo impugnação tempestiva, a redução será de vinte por cento, se o parcelamento for requerido dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância.*

§ 2.º - *A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa, proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita.*

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 conterà obrigatoriamente:

• **INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 579, de 08/12/2005** - Dispõe sobre as regras a serem observadas na lavratura de notificações de lançamento resultantes da revisão das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) e das Declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR).

• **Jurisprudência Administrativa:**

NULIDADE - É nula a notificação de lançamento que não preencha os requisitos formais indispensáveis previstos nos incisos I a IV e parágrafo único do art. 11 do decreto n.º 70235/72. (Acórdão n.º 107-05615, de 15/04/1999, 1.º CC)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

NULIDADE - É nula a notificação de lançamento suplementar que não atende aos requisitos estabelecidos pelo art. 11 do Decreto n.º 70.235/72. (Acórdão n.º 103-19.894, de 24/02/1999, 1.º CC)

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.

• **DISPENSA DE ASSINATURA – Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08/12/2005:** as intimações e notificações resultantes dos procedimentos de revisão das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) e das Declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), quando emitidas eletronicamente, prescindem da assinatura da autoridade competente.

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.

• **CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS - Decreto n.º 2.730, de 10/08/1998:**

Dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição Federal, e tendo em vista o disposto no art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, DECRETA:

Art. 1.º O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos a pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese:

I - crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1.º ou 2.º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

II - crime de contrabando ou descaminho.

Art. 2.º Encerrado o processo administrativo-fiscal, os autos da representação fiscal para fins penais serão remetidos ao Ministério Público Federal, se:

I - mantida a imputação de multa agravada, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento;

II - aplicada, administrativamente, a pena de perdimento de bens, estiver configurado, em tese, crime de contrabando ou descaminho.

Art. 3.º O Secretário da Receita Federal disciplinará os procedimentos necessários à execução deste Decreto.

Art. 4.º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 5.º Fica revogado o Decreto n.º 982, de 12 de novembro de 1993.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS E REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIS – Portaria SRF n.º 326, de 15/03/2005 (DOU de 29/03/2005)** – Este ato disciplina, com base no permissivo constante do artigo 3.º do Decreto n.º 2.730/1998, os procedimentos a serem observados na comunicação ao Ministério Público Federal, de fatos que configurem tanto os crimes contra a ordem tributária tipificados nos artigos 1.º ou 2.º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no artigo 334 do Decreto-Lei n.º 2.848, de 07/12/1940 (contrabando ou descaminho), quanto outros ilícitos penais contra a Administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional. Este ato legal consolida, num único diploma, disposições que antes estavam incluídas em várias outras Portarias SRF, entre as quais as de n.ºs 2.752, de 11/10/2001, 1.279, de 13/11/2002 (estas duas primeiras expressamente revogadas pelo artigo 10 da Portaria SRF n.º 326/2005), 1.805, de 28/08/1998, e 503, de 17/05/1999 (estas duas últimas expressamente revogadas pelo artigo 8.º da Portaria SRF n.º 2.752/2001). A Portaria SRF n.º 326/2005 inclui, entre outras previsões:

- (a) obrigatoriedade e requisitos da representação fiscal para fins penais associada aos crimes contra a ordem tributária tipificados nos artigos 1.º ou 2.º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no artigo 334 do Decreto-Lei n.º 2.848, de 07/12/1940 (artigo 1.º e parágrafos);
- (b) procedimento a ser adotado no caso de as situações configuradoras de crime contra a ordem tributária serem constatadas após a lavratura do Auto de Infração (artigo 2.º);
- (c) apensação da representação ao processo administrativo (*caput* do artigo 3.º e seus incisos);
- (d) extinção da punibilidade e arquivamento dos processos de representação e de exigência do crédito tributário (parágrafo 1.º do artigo 3.º);
- (e) procedimento diante do parcelamento da exigência fiscal (parágrafo 2.º do artigo 3.º);
- (f) obrigatoriedade e requisitos da representação para fins penais associada à constatação de ilícitos penais contra a Administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional, que não se caracterizem como crimes contra a ordem tributária – o dispositivo lista as condutas puníveis, pinçando crimes tipificados na parte especial do Código Penal (artigo 5.º).

É de se ressaltar, assim, que a autoridade fiscal tem o dever legal, agora, e se for o caso, de lavrar duas representações distintas:

(a) Representação fiscal para fins penais: para situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1.º ou 2.º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Código Penal (que somente será remetida ao Ministério Público Federal depois da conclusão do procedimento administrativo que julgou procedente o lançamento); e

(b) Representação para fins penais: para situações que, em tese, configurem ilícitos penais contra a Administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional (que será remetida ao Ministério Público Federal independentemente do curso do procedimento administrativo).

• **DÚVIDA QUANTO À OCORRÊNCIA DO CRIME – NECESSIDADE DE LAVRATURA DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS E DA REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIS:** em caso de dúvida acerca da ocorrência do crime ou das circunstâncias ensejadoras da caracterização do intuito deliberado do sujeito passivo de furtar-se às suas obrigações tributárias ou da ocorrência de situações que, em tese, possam conformar-se como crimes contra a Fazenda ou contra a Administração, deve a autoridade fiscal lavrar as respectivas representações. É que como não se está em fase processual condenatória, mas sim em momento de formalização de atos que serão posteriormente submetidos ao crivo de quem tem competência para atuar no processo-crime, vale o princípio *in dubio pro societatis* (ou seja, neste momento, tem a sociedade o direito de ver devidamente apuradas eventuais condutas delituosas). Apenas ao tempo da decisão final acerca da ocorrência dos crimes é que vige o princípio do *in dubio pro reu*. É preciso ressaltar, entretanto, que se por um lado a dúvida justifica a formalização das representações, por outro a caracterização da conduta fraudulenta, para fins de aplicação da multa qualificada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, demanda certeza absoluta da parte da autoridade fiscal. Ou seja, há que se separar o ônus atribuído à autoridade fiscal nas duas esferas: na aplicação da multa qualificada, tem de haver comprovação minudente, certeza; no caso das representações, a dúvida impõe as lavraturas.

• **INCLUSÃO NO REFIS – SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO PUNITIVA NOS CASOS DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – Artigo 15 da Lei n.º 9.964, de 10/04/2000:**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1.º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2.º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3.º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

• **CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS - Artigo 83 da Lei n.º 9.430/1996:**

Art. 83 - A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público Federal após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (grifou-se)

• **CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE - Artigo 34 da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995:**

Art. 34 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (grifou-se)

• **APURAÇÃO DE INIDONEIDADE DE DOCUMENTOS** - sobre o procedimento administrativo sumário para apurar a inidoneidade de documentos, ver Portaria MF n.º 187/1993.

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.

• **REINCIDÊNCIA - EFEITOS NO PAF** - A reincidência afeta apenas os processos que contenham exigências relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ao Imposto de Importação - II e ao Imposto de Exportação - IE, como abaixo indicado, neles produzindo os seguintes efeitos:

1. Agravamento de penalidades:

a) **no IPI:** a reincidência específica é tida como causa de majoração da pena, nos termos do que comanda o artigo 478 do Decreto n.º 4.544, de 26/12/2002;

b) **na lei aduaneira:** pelo inciso I do artigo 639 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002), a reincidência, genérica ou específica, no cometimento da fraude prevista no inciso II do mesmo artigo, agrava a multa lá prevista, de 25%, para 60% a 100%.

2. Impedimento da propositura de aplicação da equidade junto ao Ministro da Fazenda: nos termos do inciso VIII do artigo 11 da Portaria n.º 55, de 16/03/1998.

• **REINCIDÊNCIA GENÉRICA E ESPECÍFICA - CONCEITO - Artigo 70 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964:**

Art. 70 - Considera-se reincidência a nova infração da legislação do Imposto do Consumo, cometida pela mesma pessoa natural ou jurídica ou pelos sucessores referidos nos incisos III e IV do art. 36, dentro de cinco anos da data em que passar em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior.

Parágrafo único. Diz-se a reincidência:

I - genérica, quando as infrações são de natureza diversa;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

II - específica, quando as infrações são da mesma natureza, assim entendidas as que tenham a mesma capitulação legal e as referentes a obrigações tributárias previstas num mesmo capítulo desta Lei.

• **REINCIDÊNCIA ESPECÍFICA - Pareceres Normativos n.ºs 55/1973 e 194/1974** - Cometimento da mesma infração no espaço de cinco anos.

• **REINCIDÊNCIA ESPECÍFICA – Artigo 479 do Regulamento do IPI – Decreto n.º 4.544, de 26/12/2002:**

Art. 479. Caracteriza reincidência específica a prática de nova infração de um mesmo dispositivo, ou de disposição idêntica, da legislação do imposto, ou de normas contidas num mesmo Capítulo deste Regulamento, por uma mesma pessoa ou pelo sucessor referido no art. 132, e parágrafo único, da Lei n.º 5.172, de 1966, dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 70).

• **REINCIDÊNCIA ESPECÍFICA E GENÉRICA** - No IPI, apenas a reincidência específica é relevante (artigos 476 e 478 do Decreto n.º 4.544/2002). Já para a lei aduaneira, tanto a reincidência específica quanto a genérica produzem efeitos (inciso I do artigo 639 do Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002).

• **Jurisprudência Administrativa:**

A definição de reincidência é buscada no parágrafo 1.º dos artigos 68 e 70 da Lei n.º 4.502/1964, com a redação dada pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 34/1966. Tal definição consta da ementa do acórdão abaixo reproduzido:

REINCIDÊNCIA - A reincidência é caracterizada pela prática de nova infração de um mesmo dispositivo ou de disposição idêntica, por uma pessoa, dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior. (Acórdão n.º 201-65.228/89, 2.º CC)

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

• **FASE LITIGIOSA DO PROCEDIMENTO – ESPÉCIES DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS** - Os recursos passíveis de utilização na esfera administrativa estão previstos tanto no Decreto n.º 70.235/1972, como nos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Anexos I e II da Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998) e na Lei n.º 9.784, de 29/01/1999. Como resumo, apresenta-se a lista a seguir:

(a) **Impugnação**, dirigida às Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ e interposta pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, contra auto de infração ou notificação de lançamento (*artigo 14 do Decreto n.º 70.235/1972*);

(b) **Manifestação de Inconformidade**, dirigida às DRJ e interposta pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, contra despacho decisório das Delegacias da Receita Federal – DRF ou das Inspetorias da Receita Federal – IRF que denegou pedido de compensação, restituição ou ressarcimento de crédito tributário, ou que não reconheceu direito à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições (*inciso I do artigo 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005*);

(c) **Recurso Voluntário (aos CC)**, dirigido aos Conselhos de Contribuintes – CC e interposto pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, contra decisão das DRJ que tenha declarado procedente, parcial ou totalmente, o lançamento formalizado por via de auto de infração ou notificação de lançamento (neste caso é proposto contra o não acatamento, parcial ou total, da impugnação), ou que tenha indeferido a solicitação nos casos de pedido de compensação, restituição ou ressarcimento de crédito tributário, ou de reconhecimento de direito à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições (nesta hipótese é proposto contra o não acolhimento, total ou parcial, da manifestação

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

de inconformidade) (*artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972 e artigos 7.º a 9.º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998*);

(d) **Recurso de Ofício**, dirigido aos CC e interposto pelas DRJ contra decisões suas (prolatadas em face da apreciação de impugnação de lançamento de ofício), total ou parcialmente favoráveis ao sujeito passivo, que exonerarem este do pagamento de tributo e multa em valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (*inciso I do artigo 34 do Decreto n.º 70.235/1972 e artigo 2.º da Portaria MF n.º 375, de 07/12/2001*);

(e) **Recurso Voluntário (à CSRF)**, dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF e interposto pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, contra decisão dos CC que tenha dado provimento a recurso de ofício promovido pelas DRJ (*artigo 34 e parágrafo 1.º do artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972, artigo 36 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 10 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998*);

(f) **Recurso Especial**, dirigido à CSRF e interposto, no prazo de 15 dias, contra decisão não unânime de Câmara de CC quando for contrária à lei ou à evidência da prova (recurso privativo do Procurador da Fazenda Nacional), ou contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de CC ou a própria CSRF (recurso manejável tanto pelo Procurador da Fazenda Nacional quanto pelo sujeito passivo) (*artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 5.º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998*);

(g) **Embargo de Declaração**, dirigido aos CC ou à CSRF, e apresentado, no prazo de 5 dias, por Conselheiro da Câmara, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelo sujeito passivo, pela autoridade julgadora de primeira instância ou pela autoridade encarregada da execução do acórdão, quando existir no acórdão prolatado obscuridade, dúvida ou contradição entre decisão e fundamentos, ou ainda quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma (CSRF) ou a Câmara (CC) (*artigo 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 27 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998*);

(h) **Agravo**, dirigido aos CC (Presidente da Câmara recorrida) e interposto, no prazo de 5 dias, pelo Procurador da Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo, contra despacho que negar seguimento a recurso especial (*artigo 35 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 9.º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998*);

(i) **Pedido de Retificação**, dirigido às DRJ, aos CC ou à CSRF e proposto, conforme o caso, pela autoridade incumbida da execução do acórdão, pela autoridade julgadora de primeira instância, pelo Procurador da Fazenda Nacional, por Conselheiro ou pelo sujeito passivo, com o fim de sanear as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão (parágrafo 1.º do artigo 22 e artigo 27 da portaria MF n.º 258, de 24/08/2001, *artigo 28 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 28 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998*);

(j) **Outros Recursos**: a título ilustrativo, cabe ressaltar que além dos recursos acima listados (vinculados ao processo de determinação e exigência de créditos tributários), outros há, dispersos pela legislação tributária, que se destinam à contestação de atos administrativos específicos, como tais a “Solicitação de Revisão da Vedação/Exclusão à Opção pelo Simples – SRS” (*dirigida à autoridade administrativa que excluiu o sujeito passivo do Simples, como previsto no item 2.3 da Norma de Execução Cotec/Cosit/Cosar/Cofis/Coana n.º 001, de 03/09/1998*), o recurso interposto contra o ato de exclusão do sujeito passivo do Refis (*parágrafo 2.º do artigo 5.º da Resolução CG/Refis n.º 09, de 12/01/2001, com a redação dada pelo artigo 1.º da Resolução CG/Refis n.º 20, de 27/09/2001*), etc.;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

(k) **Recurso Hierárquico**, dirigido, no prazo de 10 dias, às autoridades hierarquicamente superiores àquelas que praticaram os atos contestados, nos casos em que contra tais atos não estejam previstos os recursos constantes do processo administrativo fiscal (*artigos 56 a 65 da Lei n.º 9.784, de 29/01/1999*).

• **IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA - EFEITOS - ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO N.º 15, de 12/07/1996:**

Processo administrativo fiscal. Impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem é objeto de decisão.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art.151, inciso III do Código Tributário Nacional - Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 e nos arts. 15 e 21 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação do art. 1.º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993,

DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que, expirado o prazo para impugnação da exigência, deve ser declarada a revelia e iniciada 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.

• **Artigo 5.º da CONSTITUIÇÃO FEDERAL/1988 :**

Art. 5.º [...]

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de seus direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LVI - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

• **Artigo 151 do CTN:**

Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

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.

• **PROCEDIMENTO A SER ADOTADO NO CASO DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO CONTRA EXIGÊNCIA JÁ DECLARADA DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA – Memorando COSIT n.º 195/1996:** Ver nota ao parágrafo único do artigo 42.

• **AVISO DE COBRANÇA – IMPOSSIBILIDADE DE IMPUGNAÇÃO NO ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO** – Reproduz-se, abaixo, segmento de despacho efetuado pela DRJ/Florianópolis/SC, tratando da impossibilidade de apreciação de recursos dirigidos contra Avisos de Cobrança.

“Aviso de Cobrança não é meio formal de constituição de crédito tributário, nem traduz, autonomamente, qualquer relação jurídico-tributária. É ele, tão-somente, como o próprio nome diz, um “aviso” de que existem valores inadimplidos, extraídos estes de lançamentos de ofício ou de declarações entregues pelo contribuinte; são estes os atos que dão origem aos créditos e que definem suas feições, e não o Aviso de Cobrança, que apenas traz a informação da existência dos créditos em aberto, sem dar-lhes, entretanto, qualquer fundamentação legal.

A função específica dos Avisos de Cobrança está bem delimitada na Portaria Conjunta SRF/PGFN n.º 01, de 31/03/1997, que define as rotinas a serem adotadas nas remessas de débitos para inscrição em dívida ativa da União e cobrança executiva. Por este ato, percebe-se que a emissão do Aviso de Cobrança nada mais é que um ato

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

preparatório, antecedente ao envio do débito para a PFN, destinado a dar uma última oportunidade ao contribuinte para adimplir espontaneamente a obrigação ou então comprovar o já pagamento ou a existência de outra forma de extinção, o parcelamento, etc. Em nenhum momento há, no diploma administrativo, qualquer menção à possibilidade de que do Aviso de Cobrança possa resultar um novo litígio capaz de reinstaurar o contencioso administrativo. De se ver os termos do Anexo da Portaria:

ROTINAS PARA AS REMESSAS DE DÉBITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO E O AJUIZAMENTO DOS RESPECTIVOS EXECUTIVOS FISCAIS.

1. Expedição de Aviso de Cobrança (AC), com Aviso de Recepção dos Correios (AR), a todos os contribuintes com débitos em aberto. (SRF/SERPRO)

2. Recebimento e controle dos AR retornados com a assinatura dos destinatários dos AC. (SRF/SERPRO/SUCOP)

3. Baixa, nos sistemas de controle e cobrança, dos débitos cuja regularização (pagamento ou outra forma de extinção, ou parcelamento) venha a ser comprovada. (DRF/IRF)

4. Verificação final ("batimento") nos sistemas de controle e cobrança, até dez dias após o vencimento do prazo do AC, para a captação de pagamentos efetuados. (SRF/SERPRO)

5. Adoção de providências para o encaminhamento dos processos às unidades da PGFN, imediatamente após a providência indicada em 4, na seguinte forma:

5.1 – [...]

Como se vê, não tem o Aviso de Cobrança força constitutiva ou declaratória de qualquer nova relação jurídica; pelo contrário, ele apenas espelha o conteúdo de relações jurídico-tributárias já conformadas definitivamente na esfera administrativa. Assim, não se pode ter como impugnáveis, recorríveis, os fundamentos da exigência fiscal indicada no Aviso de Cobrança. O que pode ser feito, e isto sim, é demonstrar que os valores cobrados não são exatamente aqueles constantes do auto de infração, da notificação de lançamento ou das declarações entregues, ou então comprovar que já foram adimplidos por uma das formas legalmente previstas – como, aliás, assim prevê o item 3 do Anexo da Portaria acima transcrito.

O que é passível de contestação no âmbito do contencioso administrativo, repita-se, são aqueles atos dotados de força constitutiva (lançamento de ofício – formalizado por auto de infração ou notificação de lançamento – e declarações do contribuinte – declaração de rendimentos, DCTF, etc.). Assim, quando quiser o sujeito passivo discutir um lançamento de ofício, deve fazê-lo via impugnação; quando quiser retificar dados incluídos em suas declarações à SRF, deve apresentar a devida declaração retificadora. Só que deve praticar tais atos tempestivamente.

O que não se pode admitir é a discussão da procedência ou não dos créditos, em face do Aviso de Cobrança. Representaria uma subversão dos limites impostos pelas regras do processo administrativo fiscal, a reabertura de uma discussão já vencida administrativamente. De se imaginar os problemas que resultariam da reapreciação de um lançamento de ofício em relação ao qual já havia decisão administrativa final (prolatada na forma prevista no Decreto n.º 70.235/72), por via do acolhimento de novas razões trazidas pelo contribuinte quando da "contestação" do Aviso de Cobrança relativo àquele crédito tributário já anteriormente discutido; do mesmo modo com valores declarados que o contribuinte não logrou retificar, com as devidas comprovações, na forma legalmente prevista (de se lembrar que já é hoje entendimento jurisprudencial uniforme o da desnecessidade de lançamento de ofício para a exigência de tributos lançados por homologação e declarados em DCTF, fato este que equipara, então, lançamento de ofício – já definitivo na esfera administrativa - e declaração em sua força executória, passíveis que são, ambos, de instrumentarem a inscrição em dívida ativa e a posterior execução fiscal).

Aviso de cobrança, entenda-se, é tão-somente uma medida administrativa tendente a advertir o contribuinte de que a Fazenda já tem um crédito a seu favor passível de inscrição em dívida ativa. É, digamos assim, uma última oportunidade dada para a satisfação da prestação tributária, antes do envio da questão à Procuradoria da Fazenda Nacional, para a proposição da devida execução fiscal. A rigor, na letra da lei, não teria a Administração a

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

obrigação de dar este aviso prévio, mas o faz como ato de incontestável sensatez. Só que desta salutar medida, não se pode entender como reaberto todo o contencioso administrativo com o fim de rediscutir questão já firmada.

A impossibilidade de, por via do recebimento do Aviso de Cobrança, ter-se por reaberta a discussão administrativa do crédito tributário, está corroborada pelo que da Portaria SRF n.º 4.980, de 04/10/1994 - ato este que, apesar de hoje alterado, no que se refere às competências das DRJ, pela Portaria MF n.º 258/2001, em nada muda o que aqui se declara -, se pode inferir. Tais são seus termos:

PORTARIA SRF N.º 4.980, de 04/10/1994.

[...]

Art. 1.º Às Delegacias, Alfândegas e Inspetorias classe especial da Secretaria da Receita Federal, compete:

[...]

IX – apreciar a manifestação por escrito apresentada pelo sujeito passivo, relativa a aviso de cobrança;

X – Apreciar os processos administrativos relativos a restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal;

[...]

Art. 2.º Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar os processos administrativos, nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório, inclusive os referentes a manifestação de inconformidade do contribuinte quanto à decisão dos Delegados da Receita Federal relativa ao indeferimento da solicitação de retificação de declaração de imposto de renda, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Como se percebe, ao tratar das atribuições das Delegacias, Alfândegas e Inspetorias classe especial, listou o ato administrativo, como competências destas unidades da SRF, a apreciação das manifestações do contribuinte contra os Avisos de Cobrança (item IX do artigo 1.º) e dos pedidos de restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos (item X do artigo 1.º). Já quando tratou das atribuições das Delegacias de Julgamento (artigo 2.º), nenhuma referência fez a Portaria à apreciação das manifestações de inconformidade apresentadas contra os Avisos de Cobrança, mas apenas àquelas dirigidas contra o indeferimento, pelas DRF/ARF/IRF, dos pedidos de restituição, compensação, etc. Seria, isto, uma omissão inadvertida da Portaria ou a evidência legal literal de que Avisos de Cobrança não podem gerar uma nova contenda administrativa? À evidência, a correta exegese é esta última, até porque está ela respaldada pelo papel atribuído aos Avisos de Cobrança pela Portaria Conjunta SRF/PGFN n.º 01/97, já antes aqui abordada.

Mesmo adotando-se a tese de que a lista incluída no artigo 2.º da Portaria SRF n.º 4.980/94 não é exaustiva – e de que, assim, poder-se-ia ter várias outras situações que abririam a via do contencioso administrativo previsto no Decreto n.º 70.235/72 -, não se pode chegar a outra conclusão. É que não haveria sentido em listar expressamente a competência relativa aos Avisos de Cobrança para as DRF/ARF/IRF e simplesmente não fazê-lo, no mesmo ato administrativo, para as DRJ, se a intenção não fosse a de dizer: “as questões associadas aos Avisos de Cobrança morrem com a apreciação das DRF/ARF/IRF”.

Tal interpretação fica corroborada, para além das disposições literais destes atos legais abordados, pela evidenciação de uma realidade processual concreta: só são passíveis de discussão, fatos/atos que efetivamente constituam base/fundamento de relações jurídicas concretamente postas. Ora, se é certo que autos de infração e declarações de tributos e contribuições constituem, ou pelo menos declaram formalmente, novos direitos, assim não é com os Avisos de Cobrança, que apenas fazem menção a relações já devidamente constituídas e definitivamente conformadas no âmbito administrativo. Assim, como não se pode ter por “recorríveis” – no sentido processual da expressão - os Avisos de Cobrança.”

- Ver Ato Declaratório Normativo n.º 15/96, em nota ao artigo 14 supra.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – TRATAMENTO PROCESSUAL – Parecer COSIT n.º 08, de 03/02/99** – Posicionou-se a COSIT no sentido de que a manifestação de inconformidade subordina-se aos prazos e instâncias constantes do Decreto n.º 70.235/72, muito embora, quando apresentada contra decisão que indeferiu a retificação de declaração de rendimentos, não se caracterize como espécie de recurso administrativo e, portanto, como a hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no inciso III do artigo 151 do CTN. (**Observação:** como ressaltado em nota ao artigo 1.º, desde a edição das INs n.ºs 165 e 166, de 23/12/1999, está extinto o processo de retificação de declaração de rendimentos)

• **TEMPESTIVIDADE - REMESSA DE IMPUGNAÇÃO PELOS CORREIOS - ATO DECLARATÓRIO (NORMATIVO) N.º 19, de 26/05/1997:**

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).

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos arts. 15 e 21 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação do art. 1.º da Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993, no Decreto de 15 de abril de 1991 e na Portaria n.º 12, de 12 de abril de 1982, do Ministério Extraordinário para a Desburocratização,

DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que, quando o contribuinte efetivar a remessa da impugnação através dos Correios:

a) será considerada como data da entrega, no exame da tempestividade do pedido, a data da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, devendo ser igualmente indicados neste último, nessa hipótese, o destinatário da remessa e o número de protocolo referente ao processo, caso existente;

b) o órgão destinatário da impugnação anexará cópia do referido aviso de recebimento ao competente processo;

c) 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, cuidando o órgão destinatário de anexar este último ao processo nesse caso.

• **Jurisprudência Administrativa:**

AUTO COMPLEMENTAR LAVRADO NO DECURSO DE PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO DO AUTO ORIGINAL - ALTERAÇÃO AUTOMÁTICA DO DIES A QUO - Devido ao princípio da unicidade do lançamento, a lavratura de auto de infração complementar, ainda no prazo para impugnação do auto inicial, enseja alteração do dies a quo para apresentação de reclamação quanto a este último. Recurso provido para que, afastada a alegação de intempestividade, sejam consolidados os processos atinentes aos autos mencionados e nova decisão seja proferida (Acórdão n.º 101-78.315, de 22/06/1989, 1.º CC)

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 8.748/1993*)

• **Redação original:**

Parágrafo único - Ao sujeito passivo é facultada vista do processo, no órgão preparador, dentro do prazo fixado neste artigo.

• **Tentativa de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

Parágrafo único. *A Administração Tributária poderá estabelecer hipóteses em que as reclamações, os recursos e os documentos devam ser encaminhados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente.*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- **Tentativa de alteração da redação (Medida Provisória n.º 75, de 24/10/2002, que acabou rejeitada pelo Congresso Nacional):**

Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial no curso de um mesmo processo, o prazo para apresentação de impugnação da matéria agravada começará a fluir a partir da ciência do ato que formalizar o agravamento.

- **TELEX BSA/COSIT/CIRCULAR/N.º 868, de 28/12/1993** - Solicito a V.Sa. transmitir às autoridades julgadoras de primeira instância da jurisdição dessa Superintendência, orientação no sentido de que, não obstante a supressão, pela Lei n.º 8.748, de 09.12.93, da redação original do parágrafo único do art. 15 do Decreto n.º 70.235, continuará a ser facultada, aos sujeitos passivos, vista do processo, no órgão preparador, dentro do prazo para impugnação (30 dias, contados da intimação), tendo por objetivo possibilitar-lhes o pleno exercício do contraditório e ampla defesa, que lhes são assegurados pelo art. 5.º, inciso LVI, da Constituição.

- **PARECER PGFN - Processo n.º 0168-000170/83-28, de 25/01/1983** - Não é lícita a saída da repartição de processos relativos a assuntos tributários.

- **RETIRADA DE PROCESSOS FISCAIS DA REPARTIÇÃO FISCAL - Artigo 1001 do RIR/1999 (artigo 1033 do RIR/1994 e artigo 38 da Lei n.º 9.250/1995):**

Art. 1001 - Os processos fiscais relativos a tributos e a penalidades isoladas e as declarações não poderão sair dos órgãos da Secretaria da Receita Federal, salvo quando se tratar de (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 38):

I - encaminhamento de recursos à instância superior;

II - restituições de autos aos órgãos de origem;

III - encaminhamento de documentos para fins de processamento de dados;

§ 1.º Nos casos a que se referem os incisos I e II deverá ficar cópia autenticada dos documentos essenciais na repartição (Lei n.º 9.250/1995, art. 38, § 1.º).

§ 2.º É facultado o fornecimento de cópia do processo ao sujeito passivo ou a seu mandatário (Lei n.º 9.250/1995, art. 38, § 2.º).

§ 3.º - O processo administrativo correspondente à inscrição de Dívida Ativa, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda Pública será mantido na repartição competente, dele se extraindo as cópias autenticadas ou certidões, que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo Juiz ou pelo Ministério Público (Lei n.º 6.830/80, art. 41).

§ 4.º - Mediante requisição do Juiz à repartição competente com dia e hora previamente marcados poderá o processo administrativo ser exibido em sede do Juízo, pelo funcionário para esse fim designado, lavrando o serventário termo da ocorrência, com indicação, se for o caso, das peças a serem transladadas (Lei n.º 6.830/80, art. 41, parágrafo único).

- **RETIRADA DE PROCESSOS FISCAIS DA REPARTIÇÃO FISCAL - Jurisprudência administrativa:**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NEGATIVA DE VISTA DE AUTOS FORA DA REPARTIÇÃO E DE ISENÇÃO DE CUSTAS NA OBTENÇÃO DE CÓPIAS - ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO - IMPROCEDÊNCIA - No âmbito de Processo administrativo Fiscal, "ex vi" do disposto no artigo 38 da Lei 9.250/95, não é admissível a saída de autos de processo da repartição, não havendo desse impedimento violação à Lei que rege o Estatuto da Advocacia, seja porque ambas são Lei de mesma estatura, seja porque, no contexto da lei que rege o Estatuto da Advocacia, a saída de autos da repartição pressupõe a existência de todo um conjunto de regras que a tanto possibilite, especialmente em matéria de prazos e imputação de responsabilidades, seja porque, por fim, no âmbito da repartição, a vista aos autos é permitida, não havendo, nesse contexto, como se afirmar, pois, violação ao direito de defesa e ao contraditório. A negativa de dispensa ao pagamento de custas para extração de cópias igualmente não ofende nenhum princípio constitucional ou legal. Alias, no âmbito do Poder Judiciário, somente se defere a dispensa a pagamento de custas quando provado a absoluta incapacidade financeira do sujeito, o que não é o caso dos autos, mormente tendo em conta, como asseverado pela autoridade administrativa, que o valor das custas das peças pretendidas seria de montante irrisório, que, porém, não poderia ser dispensado em face do devido trato que o Servidor deve dar à coisa pública. Recurso parcialmente provido. (1.º Conselho de Contribuintes/7.ª Câmara/Acórdão n.º 107-07263, de 13/08/2003, publicado no DOU de 07/11/2003)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **RETIRADA DE AUTOS DAS REPARTIÇÕES** – Parecer de Marco Antônio Ferreira Possetti, de 01/02/2000 (o autor, AFRF, à época da confecção do parecer era Chefe da DISIT da Superintendência Regional da Receita Federal na 9.ª Região Fiscal):

Assunto: Estatuto da Advocacia (Lei n.º 8.906/94) - Autos de processos administrativos-fiscais - Advogados - Vista - Retirada da repartição.

Assim prevê a Lei n.º 8.906/94(Estatuto da OAB):

“Art. 7.º - São direitos do advogado:

.....
XIII - examinar, em qualquer órgão dos Poderes Judiciário e Legislativo, ou da Administração Pública em geral, autos de processos findos ou em andamento, mesmo sem procuração, quando não estejam sujeitos a sigilo, assegurada a obtenção de cópias, podendo tomar apontamos;

.....
XV - ter vista dos processos judiciais ou administrativos de qualquer natureza, em cartório ou na repartição competente, ou retirá-los pelos prazos legais;

XVI - retirar autos de processos findos, mesmo sem procuração, pelo prazo de dez dias;

.....
§ 1.º - Não se aplica o disposto nos incisos XV e XVI:

.....
2) quando existirem nos autos documentos originais de difícil restauração ou ocorrer circunstância relevante que justifique a permanência dos autos no cartório, secretaria ou repartição, reconhecida pela autoridade em despacho motivado, proferido de ofício, mediante representação ou a requerimento da parte interessada;

.....
Portanto com a edição do Estatuto da OAB, sem a análise da legislação posterior, já poderíamos tecer as seguintes considerações:

I - Mesmo com procuração, o advogado não poderá retirar autos da repartição, quer estejam findos, quer estejam em andamento.

Fundamento: Incisos XV (2ª parte) e XVI, combinados com § 1º, item 2, já que poderá ser alegado que, em todo processo fiscal, ou existem nos autos documentos originais de difícil restauração, ou há circunstância relevante que justifique a permanência dos autos na repartição.

De ofício, a requerimento ou em função de representação, a autoridade denegará o pedido em despacho fundamentado.

II - O advogado não poderá, sem procuração, ter vista ou examinar autos de processos.

Fundamento: Inciso XIII, na ressalva que estabelece, tendo em vista o dever de sigilo fiscal (CTN, art. 198).

III - advogado, munido de procuração, poderá ter vista ou examinar autos de processos findos ou em andamento.

Fundamento: Incisos XIII e XV (1ª parte).

Ocorre que, posteriormente à edição do Estatuto da OAB, sobreveio a Lei n.º. 9.250/1995, a qual em seu art. 38 vedou expressamente a saída do processo da repartição, inclusive para manuseio do advogado:

Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995

Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências.

(...)

"Art. 38. Os processos fiscais relativos a tributos e contribuições federais e a penalidades isoladas e as declarações **não poderão sair dos órgãos da Secretaria da Receita Federal**, salvo quando se tratar de:

I - encaminhamento de recursos à instância superior;

II - restituições de autos aos órgãos de origem;

III - encaminhamento de documentos para fins de processamento de dados.

§ 1.º Nos casos a que se referem os incisos I e II deverá ficar cópia autenticada dos documentos essenciais na repartição.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 2.º **É facultado o fornecimento de cópia do processo ao sujeito passivo ou a seu mandatário**”.

A Lei n.º 9.784/1999, em seu art. 46, também só prevê a possibilidade de vista dos autos ou de obtenção de cópias, mas não se sua retirada da repartição:

Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

(...)

“Art. 46. Os interessados têm direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvados os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem”.

Conclui-se pela não possibilidade de retirada dos autos de processos administrativos da repartição por advogados, pelos motivos acima expostos, mas principalmente pelo contido no art. 38 da Lei n.º 9.250/1995, regra específica e posterior ao contido no Estatuto da OAB (Lei n.º 8.906/1994).

Observação: os grifos e sublinhados são do original.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

- **ERRO NO NOME DO RECURSO OU NA INDICAÇÃO DA AUTORIDADE A QUEM É DIRIGIDO** – Decorre do princípio do informalismo, que o erro na indicação do nome do recurso ou da autoridade a quem deve ser dirigido, não legitima o não recebimento do mesmo. Considerando-se que não é exigido do contribuinte a representação por intermédio de advogado, não seria razoável exigir-se dele tal precisão técnica quanto a questões meramente formais. Neste sentido o Acórdão n.º 201-70.184, publicado no DOU de 26/03/1997, à página 5.958: “[...] Quando os recursos tempestivos forem adequados e não demonstrarem má-fé de quem os interpõe, devem ser recebidos nos seus efeitos, independentes de seus nomem juris.”

II - a qualificação do impugnante;

- **REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL – NECESSIDADE DE PROCURAÇÃO COM PODERES ESPECIAIS** – A representação processual no processo administrativo fiscal demanda procuração com poderes específicos para tal, não sendo passível de aceitação aquela emitida com poderes para o foro em geral.

- **MERO PAGADOR – Falta de Legitimidade para Discussão da Exigência Fiscal** – “Aquele que paga por outrem, sem estar indicado na norma tributária como sujeito passivo (contribuinte ou responsável), não tem legitimidade para discutir o tributo e para pleitear a sua repetição. Isso porque não há relação jurídica que o vincule ao sujeito ativo da relação tributária” (Leandro Paulsen in “Direito Tributário”, Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2000, p.551).

- **PESSOA JURÍDICA – PARTE LEGÍTIMA PARA IMPUGNAR OS LANÇAMENTOS REFERENTES A TODOS OS SEUS ESTABELECIMENTOS** - a pessoa jurídica é parte legítima para impugnar os lançamentos referentes a todos os seus estabelecimentos (a independência dos estabelecimentos limita-se aos aspectos legais relacionados ao cumprimento de obrigações principais e acessórias).

- **CONTADOR:** não é representante legal do contribuinte; precisa de procuração com poderes especiais para representar o sujeito passivo.

- **CÔNJUGE:** um cônjuge não é procurador do outro (a menos que, no âmbito do IRPF, apresentem declaração em conjunto).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO – Legitimidade para Discussão da Exigência Fiscal** – Cabe ao substituto tributário impugnar o lançamento tributário contra si feito, inclusive ser acionado pelo sujeito ativo (credor) da obrigação tributária.

• **INCAPACIDADE PROCESSUAL OU IRREGULARIDADE DE REPRESENTAÇÃO - SANEABILIDADE** – Há entendimento majoritário no sentido da aplicação subsidiária do artigo 13 do Código de Processo Civil ao processo administrativo. São tais os termos do dispositivo:

Art. 13 – Verificando a incapacidade processual ou a irregularidade da representação das partes, o juiz, suspendendo o processo, marcará prazo razoável para ser sanado o defeito. Não sendo cumprido o despacho dentro do prazo, se a providência couber:

I - ao autor, o juiz decretará a nulidade do processo;

II - ao réu, reputar-se-á revel;

III - ao terceiro, será excluído do processo.

• **Jurisprudência Administrativa:**

REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL – FALTA/PARTE ILEGÍTIMA – Falta de instrumento de procuração – Duplo grau de jurisdição administrativa. O próprio sujeito passivo, em processo administrativo, ao contrário do judicial, pode subscrever impugnações e recursos. O fazendo através de Advogado, deverá ser anexado instrumento de procuração. Não estando o processo devidamente instruído com a mesma, deverá a autoridade julgadora a quo saneando o processo nos termos do art. 13 do CPC, intimar o contribuinte para anexá-la. Decisão que não conheça do recurso por falta de instrumento de procuração, sem antes intimá-lo nos termos supra, será nula por afetar o direito de defesa do contribuinte. Não sendo válida a decisão a quo, será nula a decisão de órgão julgador recursal enquanto pendente aquela, pois seria suprimida uma instância julgadora, o que feriria o princípio do devido processo legal. Processo anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive para que outra seja prolatada atacando o mérito. (Acórdão n.º 201-70.652, DOU de 22/09/1997)

REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL – MATRIZ X FILIAL – A pessoa jurídica é parte legítima para impugnar auto de infração lavrado contra qualquer dos seus estabelecimentos, independentemente da qualificação mencionada no ato impugnatório. Se a impugnação guarda identidade com os fatos e fundamentos do auto de infração, é legítima. A independência dos estabelecimentos circunscreve-se aos aspectos legalmente estabelecidos quanto ao cumprimento de obrigações principais e acessórias, e não ao procedimento de defesa administrativa, o qual não se conceitua como qualquer destas obrigações, e sim, como direito cujo uso é facultado ao contribuinte. (Acórdão n.º 201-70.097, DOU de 06/08/1996)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (*Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993*)

• **Redação original:**

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta;

• **NEGAÇÃO GERAL – INADMISSIBILIDADE** – Do mesmo modo que o Decreto n.º 70.235/1972 estabelece, em seu artigo 9.º, a obrigatoriedade de a autoridade fiscal traduzir por provas os fundamentos do lançamento, também atribui ao contribuinte, no inciso III do artigo 16, o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Em verdade, este dispositivo legal apenas transfere, para o processo administrativo fiscal, o sistema adotado pelo Código de Processo Civil, que, em seu artigo 333, ao repartir o *onus probandi*, o faz inadmitindo a mera alegação e a negação geral.

• **PRIMEIRA INSTÂNCIA – DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO:** os argumentos submetidos à primeira instância determinam os limites do litígio (matéria não impugnada torna-se definitiva na esfera administrativa).

• **PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA DEVE SER FEITO JÁ NA PRIMEIRA INSTÂNCIA – Jurisprudência:**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

PRODUÇÃO DE PROVA - PEDIDO EM SEGUNDA INSTÂNCIA - INEXISTÊNCIA DE PEDIDO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA - Não é de ser deferido o pedido de realização de prova, mesmo a pericial e a testemunhal, feito perante o Conselho de Contribuintes, se o contribuinte (i) não requereu a realização de tais provas em primeira instância e se o contribuinte (ii) não demonstrou a necessidade de realização de tais provas somente em segunda instância. Recurso negado. (1º Conselho de Contribuintes/7a. Câmara/ACÓRDÃO n.º 107-07165 em 15/05/2003, publicado no DOU de 22/09/2003)

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 8.748/1993)*

• **Redação original:**

IV - as diligências que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. *(Acréscido pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

• **Tentativa anterior de inclusão do inciso V (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

V - se a matéria impugnada foi submetida a apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

• **Tentativa de inclusão dos incisos V e VI (Medida Provisória n.º 75, de 24/10/2002, que acabou rejeitada pelo Congresso Nacional):**

V - se a matéria impugnada foi submetida a apreciação judicial ou a procedimento de consulta, devendo ser juntada cópia da petição;

VI - a síntese dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta o pedido.

§ 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. *(Acréscido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

§ 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. *(Acréscido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

§ 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. *(Acréscido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

§ 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;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

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 9.532/1997)*

§ 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 9.532/1997)*

• **NOTA COSIT N.º 027, de 08/01/1998** – *Quando da juntada de documentos após a impugnação, nos termos do § 5.º do art. 16 do PAF, com a redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97, proceder-se-á em conformidade com o estabelecido no item 1 da letra “A” do Anexo constante da Portaria SRF n.º 4.980/94: a DRF/IRF movimentará o processo para a DRJ.*

§ 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 9.532/1997)*

• **Tentativa de alteração da redação (Medida Provisória n.º 75, de 24/10/2002, que acabou rejeitada pelo Congresso Nacional):**

§ 7.º. Na hipótese do inciso V, o sujeito passivo poderá impugnar os aspectos formais do lançamento, erro de valores, base de cálculo e acréscimos legais, desde que não sejam objeto da ação judicial.

§ 8.º. Poderá ser exigida a apresentação de impugnação e de recurso em meio digital, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

• **DEFESA MANUSCRITA** - Nos termos da Portaria n.º 05, de 25/03/1983 (Programa Nacional de Desburocratização), nenhuma autoridade administrativa poderá recusar validade a documento manuscrito, se legível.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. *(Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)*

• **Redação anterior (dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993):**

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário.

• **Redação original:**

Art. 17. A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências, inclusive perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e o endereço do seu perito.

• **Tentativa de alteração da redação (Medida Provisória n.º 75, de 24/10/2002, que acabou rejeitada pelo Congresso Nacional):**

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, também, à impugnação que, exclusivamente: I - contiver:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- a) contestação de valores confessados pelo sujeito passivo;
 b) pedido de dispensa de pagamento do crédito tributário, por equidade;
 c) mera manifestação de inconformidade com a lei;

II - argüir a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de disposição de lei, salvo na hipótese de que trata o inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, que haja sido objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, bem assim da determinação a que se refere o § 4.º do artigo citado.

III - discutir matéria de mérito no processo administrativo que tenha o mesmo objeto submetido pelo impugnante a apreciação judicial. (Parágrafo único integralmente acrescido pelo art. 5.º da Medida Provisória n.º 75, de 24/10/2002)

• **Jurisprudência:**

PAF - PRECLUSÃO - A matéria não contestada de forma expressa na peça vestibular, argüida pela recorrente somente na peça recursal, não deve prosperar, considerando-se definitivamente consolidada na esfera administrativa, em homenagem aos princípios da preclusão e do duplo grau de jurisdição, que norteiam o processo administrativo fiscal. Recurso negado. (1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO n.º105-13.952 de 05/11/2002, publicado no DOU de 07/07/2003)

PRECLUSÃO - Não impugnado determinado lançamento, consolida-se a situação tributária nele constituída, não permitindo que em procedimento administrativo posterior, decorrente dos fatos anteriormente consolidados, reabra-se a discussão de mérito já superada pela preclusão. Recurso negado. (1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO n.º 108-07.280 de 26/02/2003, publicado no DOU de 30/04/2003)

PRECLUSÃO - PARCELA NÃO IMPUGNADA - O silêncio da empresa quando da sua impugnação a respeito de parte da exigência, glosa de despesa, leva à consolidação administrativa do crédito tributário lançado, porque não fica instaurado o litígio, tornando precluso o recurso voluntário quanto a nova matéria questionada. Preliminar de decadência acolhida. Recurso negado. (1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO n.º 108-07.281 de 26/02/2003, publicado no DOU de 30/04/2003)

MATÉRIA PRECLUSA - O julgamento administrativo inicia-se com o exame do lançamento sobre o qual pode falar o julgador independentemente de argumentação por parte do sujeito passivo. Admitida a legalidade do ato, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, constituem matérias preclusas das quais não pode o Conselho tomar conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. O não enfrentamento da matéria na inicial implica em concordância tácita do contribuinte com o tributação do valor omitido, sendo "extra petita" a decisão que afasta a exigência. Recurso de ofício provido. (Câmara Superior de Recursos Fiscais - Primeira Turma/ACÓRDÃO n.º CSRF/01-03.351 de 17/04/2001, publicado no D.O.U de 28/09/2001)

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 8.748/1993*)

• **PARECER COSIT n.º 2.243/1985** - *Diligência na fase de preparo do processo fiscal, antes ou após a impugnação, só poderá ser promovida mediante determinação da autoridade preparadora* ou julgadora. Para efeitos do Imposto sobre a Renda, sua execução não equivale a segundo exame de livros e documentos (* A partir da Lei n.º 8.748/1993, a autoridade preparadora não mais detém essa competência).*

• **PERÍCIA - ADMISSIBILIDADE NO PROCESSO CIVIL - CPC - Parágrafo único do art. 420:**

Art. 420. [...]

Parágrafo único - O juiz indeferirá a perícia quando:

I - a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

*II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;**III - a verificação for impraticável.*

• **PERÍCIA – DEFERIMENTO COMO PRERROGATIVA DO JULGADOR:** *A perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, ela não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-la prescindível, não acolher o pedido* (comentários de Antonio Airton Ferreira no trabalho “Processo Administrativo Fiscal – PAF”, disponível no site www.fiscosoft.com.br, acesso em 14/02/2005).

• **Jurisprudência:**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS - CAPITULAÇÃO DO LANÇAMENTO - Porque o indeferimento ou deferimento do pedido de realização de perícia ou diligência depende do livre convencimento da autoridade preparadora-julgadora, nos termos da processualística fiscal, o seu indeferimento não implica em nulidade da decisão, sobretudo quando os autos estão a demonstrar a sua prescindibilidade. (1.º Conselho de Contribuintes/Acórdão n.º 107-1.975, publicado no DOU de 07/01/1997)

DILIGÊNCIA - LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR - O simples fato de ter o contribuinte, com alegações de mérito estranhas ao lançamento, solicitado o cancelamento do auto não é suficiente para que se promova diligência. A diligência pode ser promovida para o melhor convencimento do julgador, se remanescer dúvida diante dos fatos presentes nos autos. (1.º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO n.º 108-06.561 de 19/06/2001, publicado no D.O.U de 28/08/001)

DILIGÊNCIA - O recebimento do pedido de diligência para ser acatado, requer a exposição dos motivos em que se fundamenta demonstre sua absoluta necessidade, visando fornecer ao julgador informações que não possam ser obtidas nos autos do processo fiscal. Preliminares rejeitadas. Recurso a que se nega provimento. (2.º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO n.º 203-06834 de 17/10/2000, publicado no DOU de 24/01/2001.

§ 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 8.748/1993)*

§ 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 8.748/1993)*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **Redação original:**

Art. 18. Se deferido o pedido de perícia, a autoridade designará servidor para, como perito da União, proceder, juntamente com o perito do sujeito passivo, ao exame requerido.

§ 1.º. Se as conclusões dos peritos forem divergentes, prevalecerá a que coincidir com o exame impugnado; não havendo coincidência, a autoridade designará outro servidor para desempatar.

§ 2.º. A autoridade preparadora fixará prazo para realização da perícia, atendido o grau de complexidade da mesma e o valor do crédito tributário em litígio.

• **AGRAVAMENTO** - O termo **agravar**, na acepção do Decreto n.º 70.235/72, não significa apenas 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 suplementar, nos termos do artigo 18, § 3.º (Arruda, Luiz Henrique Barros de. "Processo Administrativo Fiscal", Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1994, 2.ª ed., p. 55)

• **AGRAVAMENTO - DIVERGÊNCIAS QUANTO À COMPETÊNCIA PARA SUA FORMALIZAÇÃO** - Existem posições divergentes no que se refere a quem detém competência para agravar as exigências fiscais. Tais divergências são aqui exemplificadas pelas seguintes manifestações:

(a) *O art. 15, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235/72 confere ao Delegado de Julgamento esse poder de agravar, embora tal atribuição não deixe de representar um paradoxo, diante da justificativa levantada para a criação das DRJs, que é a de se dissociar a figura da autoridade lançadora da autoridade julgadora. Na prática, os Delegados de Julgamento vêm adotando o seguinte procedimento: quando verificada a existência de elementos que acarretem o agravamento da exigência, faz-se constar da decisão os motivos para tal, determinando-se ao Delegado da Receita Federal, na unidade de origem do processo, que efetue um lançamento complementar, na forma de um auto de infração ou uma notificação de lançamento (Vieira, Leliana de Pontes. "Contencioso e Processo Fiscal", Ed. Vestcon, Brasília, 1996, p. 56).*

(b) *Luiz Henrique Barros de Arruda (in "Processo Administrativo Fiscal - O Artigo 149 do CTN - Competência para aplicá-lo e recurso de ofício", artigo publicado no periódico "Tributação em Revista") discorda da posição acima, defendendo que os Delegados de Julgamento são, sim, competentes para agravar, dado que falar de imparcialidade do julgamento administrativo, no sentido estritamente jurídico do vocábulo, é impróprio, já que a decisão administrativa, até mesmo por definição, refletirá sempre o pensamento da administração, que não possui poder judicante e poderá ser contestada perante o Poder Judiciário. [...] Efetivamente, a intenção da Lei n.º 8.748/93 foi introduzir medidas de economia processual que agilizem a solução das pendengas e, através da desvinculação hierárquica entre a autoridade julgadora e o autor do procedimento, reforçar o caráter impessoal da decisão proferida pelo órgão singular. [...] Por outro lado, é imperioso lembrar que as delegacias não especializadas em julgamento não são órgãos hierarquizados às delegacias de julgamento, não estando, por isso, sujeitas ao cumprimento dos atos ordinatórios expedidos pelo titular desta. Mas ainda que assim não fosse, e que o AFTN da unidade de formação do processo devesse executar a ordem de agravamento expedida pela autoridade julgadora, seríamos forçados a admitir que o ato assim praticado, na realidade, não espelhariam a vontade do agente, mas, apenas, a do próprio mandante, pois todas as suas características estariam previamente definidas por este.*

• **Jurisprudência Administrativa:**

CORREÇÃO DE INSTÂNCIA - A reclamação apresentada contra matéria agravada em decisão de primeira instância configura nova impugnação em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição. (Acórdão n.º 103-11854, de 05/12/1991)

CORREÇÃO DE INSTÂNCIA - Deverá ser apreciada como impugnação a petição dirigida contra exigência fiscal cujos fatos imputados à Requerente somente foram a esta cientificados pela decisão proferida pela autoridade de primeira instância. (Acórdão n.º 103-12056, de 23/03/1992)

AGRAVAMENTO - O agravamento da exigência corresponde a lançamento, na parte inovada, que se sujeita à regra decadencial (Acórdão n.º 101-81647, de 29/10/1991, 1.º CC)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - APERFEIÇOAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL POR DRJ - NULIDADE - A competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN, de modo a alterar a exigência impugnada, aperfeiçoando os termos da exigência inicial, sendo, pois, nulo tal procedimento (Acórdão n.º 107-04.028, de 15/04/1997, 1.º CC).

Art. 19. *(Revogado pelo art. 7.º da Lei n.º 8.748/1993)*• **Redação original:**

Art. 19. O autor do procedimento ou outro servidor designado falará sobre o pedido de diligências, inclusive perícias e, encerrado o preparo do processo, sobre a impugnação.

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 8.748/1993)*

• **Redação original:**

Art. 20. Será reaberto o prazo para impugnação se da realização de diligência resultar agravada a exigência inicial e quando o sujeito passivo for declarado reincidente na hipótese prevista no art. 13.

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 8.748/1993)*

• **REVELIA – CARACTERIZAÇÃO:** só se caracteriza a revelia nos casos em que o contribuinte, além de não pagar ou parcelar o crédito tributário, não apresenta qualquer impugnação ao lançamento de ofício. Assim, impugnado o lançamento, não há revelia em relação a matérias eventualmente não contestadas (hipótese de impugnação parcial), tanto quanto não se caracteriza a revelia nos casos de não apresentação de recursos contra a decisão de primeira instância.

• **IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA X ERRO DE FATO NO LANÇAMENTO:** constatada a existência de erro de fato no lançamento, sendo intempestiva a impugnação, a autoridade administrativa lançadora deverá saná-lo de ofício, com fundamento no inciso III do artigo 145 e no artigo 149 do CTN.

• **TERMO DE REVELIA – COMPETÊNCIA PARA LAVRATURA – Inciso XIV do Artigo 142 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005:**

Art. 142. À Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário - Dicat, aos Serviços de Controle e Acompanhamento Tributário - Secat e às Seções de Controle e Acompanhamento Tributário - Sacat das DRF compete: [...]

XIV – preparar, instruir, acompanhar e controlar os processos administrativos de contencioso fiscal, bem assim lavrar termo de revelia nos casos de falta de impugnação ou de sua apresentação fora do prazo; [...]

• **REVELIA – DISTINÇÃO DE EFEITOS ENTRE O SISTEMA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E O SISTEMA DO DECRETO N.º 70.235/1972:** Pelo artigo 319 do CPC, “se o réu não contestar a ação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autor”. Por este dispositivo, percebe-se que não há termo final do processo; ele apenas prosseguirá sem a participação do revel, podendo ele, entretanto, voltar a intervir no processo em qualquer fase, no estado em que este estiver (artigo 322 do CPC). Já no âmbito do PAF, a revelia não induz sequer a existência de litígio, trazendo como consequência a declaração de definitividade da exigência na esfera administrativa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- **REVELIA – PRAZOS:** O Termo de Revelia deve ser lavrado imediatamente após decorrido o prazo de:
 - a) **vinte dias**, previsto no § 1.º do artigo 27 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, **no caso de mercadorias apreendidas**, para apresentação de impugnação;
 - b) **trinta dias**, previsto no artigo 15 do Decreto n.º 70.235/1972, **nos demais casos**, para apresentação de impugnação ou pagamento do débito.
- Ver Ato Declaratório Normativo n.º 15/1996, em nota ao artigo 14 supra.

§ 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 8.748/1993)*

- Muito embora esteja a medida indicada neste parágrafo referendada pelo item 2.3 do Anexo da Portaria SRF n.º 1.769, de 12/07/2005, verdade é que, na prática, muitas unidades preparadoras (DRF/IRF/ALF) não a adotam; em regra, estas unidades não têm tratado de desdobrar o processo, apartando a parte impugnada da não impugnada. Tal conduta vem sendo justificada pela dificuldade, verificada na maior parte dos processos, de identificar, inequivocamente – e antes do julgamento –, o que está – e o que não está – sendo efetivamente impugnado. Por tal, é que os processos acabam enviados às DRJs, para que estas manifestem-se, em sua decisão, quanto à referida delimitação; apenas depois é que a apartação é promovida pela unidade preparadora.

§ 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 8.748/1993)*

- **Redação original:**

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, será declarada a revelia e permanecerá o processo no órgão preparador, pelo prazo de 30 (trinta) dias, para cobrança amigável do crédito tributário.

§ 1.º. A autoridade preparadora poderá discordar da exigência não impugnada, em despacho fundamentado, o qual será submetido à autoridade julgadora.

§ 2.º. A autoridade julgadora resolverá, no prazo de 5 (cinco) dias, a objeção referida no parágrafo anterior e determinará, se for o caso, a retificação da exigência.

§ 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.

- **DECLARAÇÃO DE DEVEDOR REMISSO - EXTINÇÃO** - Revogado parcialmente o § 3.º do artigo 21 do Decreto n.º 70.235/1972, no que se refere à declaração de devedor remisso, pelo art. 5.º do Decreto-Lei n.º 1.715/1979:

Art. 5.º. Fica extinta, para todos os efeitos legais, a declaração de devedor remisso à Fazenda Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 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.

• **ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS – RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS:** Além daquilo que já comanda o artigo 22 do Decreto n.º 70.235/1972 – e que se destina a dar ao processo, em especial, clareza e segurança -, algumas outras recomendações práticas podem ser feitas:

- (a) os volumes devem ter em torno de 250 folhas, não sendo recomendável a divisão de uma peça processual em volumes distintos;
- (b) o encerramento e a abertura dos volumes deve ser efetuado com base em termos próprios;
- (c) documentos que tenham dimensões superiores às do volume, devem ser dobrados de forma tal que permitam fácil leitura e manuseio;
- (d) documentos com dimensões menores que às do volume, devem ser antes fixados em uma folha de papel em branco (neste caso, devem ser adotados cuidados para evitar a substituição dos documentos; por exemplo, com aposição de carimbo e visto do servidor que se estendam sobre as superfícies do documento e da folha em branco);
- (e) as folhas devem ter margem esquerda com dimensão suficiente para fixação, permitindo a leitura após a juntada ao volume, bem como preservando a legibilidade do documento (as perfurações não devem estar sobrepostas ao conteúdo da folha);
- (f) deve ser utilizado um sistema de fixação que permita a fácil inserção de novos documentos ao final do volume;
- (g) é vedada a numeração do tipo 12-A, 12-B;
- (h) a renumeração das folhas deve ser sempre explicitada pelo servidor que a promoveu;
- (i) não devem ser juntados ao processo documentos transmitidos por FAX ou qualquer outro sistema de impressão de rápida degradação (nestes casos, devem ser efetuadas cópias reprográficas);
- (j) na juntada aos autos de quaisquer documentos, atentar para a legibilidade dos mesmos;
- (k) a juntada de qualquer documento ao processo deve ser devidamente informada nos autos pelo servidor que a promoveu, a fim de que fique clara a origem do mesmo.

Observação: para outras informações referentes ao assunto, recomenda-se a leitura do manual sobre “*Manual Prático de Formalização, Preparação, Avaliação, Julgamento e Movimentação do Processo Administrativo-Tributário*”, confeccionado pela SRRF da 1.ª Região Fiscal.

SEÇÃO IV DA INTIMAÇÃO

Art. 23. Far-se-á a intimação:

• **INTIMAÇÃO – Artigo 234 do Código de Processo Civil:** “*Intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e termos do processo, para que faça algo ou deixe de fazer alguma coisa*”.

• **FUNÇÕES DAS INTIMAÇÕES:** as principais funções das intimações são as de comunicar oficialmente o contribuinte de tudo quanto está sendo produzido no âmbito do processo (a fim de viabilizar o contraditório e a ampla defesa), bem como a de legitimar a juntada de elementos de prova aos autos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- **VALIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS EM RELAÇÃO AO CONTRIBUINTE:** em regra, os atos administrativos só produzem efeitos em relação ao contribuinte depois de sua devida cientificação.

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 9.532/1997*)

- **Redação original:**

I - pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

- **VALIDADE DA INTIMAÇÃO A FUNCIONÁRIO OU A SÓCIO NÃO REPRESENTANTE LEGAL:** é regular a ciência do auto de infração a funcionário ou sócio não representante legal da empresa. Neste sentido os Acórdãos n.º 303-27.309, publicado no DOU de 05/07/1993, e 202-04.955, publicado no DOU de 05/11/1992:

FUNCIONÁRIO/PREPOSTO – A ciência do auto de infração feita no domicílio do contribuinte a funcionário da empresa é suficiente para caracterizar a intimação como válida nos termos do artigo 23, I, do Decreto n.º 70.235/1972.

SÓCIO NÃO REPRESENTANTE LEGAL – A notificação de lançamento feita na pessoa de sócio quotista atende o requisito do art. 23, inciso I, do Dec. 70.235/72, especialmente se o contribuinte acode com impugnação no prazo legal, na qual afirma ter sido intimada e enfrenta a questão de mérito.

OBSERVAÇÃO: muito embora a ciência do sujeito passivo efetuada na pessoa de empregados ou outras pessoas não formalmente caracterizadas como representantes legais venha sendo acatada com expressiva predominância, é recomendável que o agente fiscal, se as circunstâncias de cada caso permitirem, trate de exaurir as possibilidades de intimação do contribuinte ou representante legal.

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 9.532/1997*)

- **Redação original:**

II - por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento;

- **INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL – REGULARIDADE DO RECEBIMENTO DO AR POR QUALQUER PESSOA NO ENDEREÇO DO CONTRIBUINTE:** é regular o recebimento do AR por qualquer pessoa que se encontre no domicílio do contribuinte. Neste sentido o Acórdão n.º 202-08.457, publicado no DOU de 08/11/1996:

DOMICÍLIO FISCAL. É válida a intimação via postal remetida ao endereço da pessoa jurídica que consta do Cadastro da Fazenda Nacional, ainda mãos quando a mesma exerce suas atividades normalmente no endereço indicado. A lei processual não exige que a ciência de recebimento do Auto de Infração seja dada por representante legal da empresa, sendo válido o recebimento e ciência aposta por qualquer pessoa que receber o AR no endereço indicado.

Também nesta linha já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª. Região (AI n.º 1999.04.01.006023-2/SC – 2ª. Turma – DJU de 23/06/1999):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL – INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL – O inc. II do art. 23 do Decreto n.º 70.235/72 autoriza a intimação por via postal, com prova do recebimento. Entregue a correspondência no endereço do domicílio fiscal do sujeito passivo, é perfeitamente válida a intimação, mesmo que o aviso de recebimento tenha sido firmado por pessoa da família do devedor. Para afastar a presunção de legalidade da intimação, indispensável a prova irrefutável de que o recebedor não deu ciência ao devedor. Considera-se feita a intimação na data do recebimento, conforme o § 2.º, II, do art. 23 do Decreto n.º 70.235/72.

• **INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL - Jurisprudência:**

INTIMAÇÃO ENVIADA AO DOMICÍLIO FISCAL – REGULARIDADE. A intimação por via postal considera-se perfeita quando o AR tenha sido encaminhado para o domicílio fiscal do contribuinte, ainda que recebido pelo porteiro. (Acórdão n.º 108-06.254, Sessão de 18/10/2000)

MUDANÇA DE ENDEREÇO – Não é inquinada de nulidade a intimação postal se o contribuinte não comunicou ao Fisco a alteração de endereço ou a sua baixa por dissolução da sociedade, de sua inscrição cadastral perante o órgão público. De sua desídia não pode advir vantagem para si. (Acórdão n.º 107-3.326, publicado no DOU de 22/01/1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. *(Redação do inc. III dada pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

• **Redação original:**

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

• **Tentativa de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo ou mediante registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo, de acordo com regulamentação da Administração Tributária.

• **PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DAS DIRPF E DAS DITR – Parágrafo único do Artigo 3.º da Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08/12/2005:**

Art. 3.º O sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo fixado na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre a irregularidade fiscal detectada, salvo se a infração estiver claramente demonstrada, com os elementos probatórios necessários ao lançamento.

Parágrafo único. A intimação para o sujeito passivo prestar esclarecimentos ou apresentar documentação comprobatória poderá ser efetuada de forma eletrônica, observada a legislação específica.

§ 1º Quando resultar improdutivo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

I - no endereço da administração tributária na internet;

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. *(Redação do par. 1.º dada pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• Redação original:

§ 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.*

• Tentativa de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):

§ 1.º *Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado:*

I - no endereço da Administração Tributária na internet;

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial ou local.

• UTILIZAÇÃO DA INTIMAÇÃO POR EDITAL – COMENTÁRIO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO TRAZIDA PELA LEI N.º 11.196/2005: a Lei n.º 11.196/2005, ao mudar a redação do artigo 23 do Decreto n.º 70.235/1972, trouxe importante alteração em relação ao requisito para o uso da intimação por edital. Anteriormente, na vigência da redação original do artigo 23, o uso do edital demandava, da parte da autoridade fiscal, a tentativa da intimação por todos os meios ordinários então disponíveis (que eram dois: as intimações pessoal e por via postal). Agora, a Lei n.º 11.196/2005, além de criar um terceiro meio de intimação ordinária (por via eletrônica), passou a permitir à autoridade fiscal o uso da intimação por edital depois da demonstração de que foi improficua a tentativa de intimação por apenas um dos meios ordinários.

• IMPOSSIBILIDADE DE INTIMAÇÃO PELOS MEIOS ORDINÁRIOS: deve ser atestada nos autos por parte do agente fiscal.

• INTIMAÇÃO POR EDITAL – REPETIÇÃO DAS TENTATIVAS PELOS MEIOS ORDINÁRIOS A CADA ATO PROCESSUAL – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 46, de 21/12/2004: [...], *assim, infere-se que cada ato ou termo processual que possibilite o exercício de direito ou determine o cumprimento de obrigação deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo e a forma de fazê-lo é pela intimação, com observância das prescrições do art. 23 do Decreto nº 70.235 de 1972, não se admitindo a intimação diretamente por edital, mesmo quando a intimação de atos ou termos processuais anteriores, feita por via postal e mantido o mesmo endereço, tenha-se revelado infrutífera.*

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

• MOMENTO EM QUE SE CONSIDERA EFETUADA A INTIMAÇÃO: em face dos critérios estabelecidos nos incisos I a IV do parágrafo 2.º do artigo 23 do Decreto n.º 70.235/1972, importa que se tenha clareza acerca de quando se considera efetuada a intimação em cada um dos casos previstos. São cinco as situações que podem ocorrer concretamente: intimação pessoal, intimação postal com data de recebimento, intimação postal sem data de recebimento, intimação por via eletrônica e intimação por edital. O cuidado que se deve ter tem a ver com as distintas finalidades dos artigos 5.º (que trata da contagem de prazos para a realização de atos processuais) e 23 (que trata da definição do momento em que se considera intimado o contribuinte). Analisa-se a seguir cada situação:

(a) **intimação pessoal:** intimação considera-se efetuada na data da ciência, desde que feita em dia útil;

(b) **Intimação postal com data de recebimento:** intimação considera-se efetuada na data do recebimento, desde que *feita em dia útil;*

(c) **Intimação postal sem data de recebimento:** intimação considera-se efetuada 15 dias após a data da expedição, independentemente de ser dia útil;

(d) **Intimação por via eletrônica:** intimação considera-se efetuada 15 dias após a data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo ou no meio magnético utilizado pelo sujeito passivo, independentemente de ser dia útil;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

(e) **Intimação por edital:** intimação considera-se efetuada 15 dias após a afixação ou publicação, independentemente de ser dia útil (entendimento expresso na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 5, de 14/11/2002).

IMPORTANTE: nos dois primeiros casos, se a intimação for feita em feriado, sábado, domingo ou dia sem expediente normal na repartição, ela é tida por feita no primeiro dia útil seguinte, começando a correr o prazo para o contribuinte atender à intimação no segundo dia útil (exemplo: na intimação no sábado, ela é considerada como efetuada na segunda-feira e o prazo do contribuinte corre a partir da terça-feira); já nos três últimos casos, se a intimação for feita em qualquer dia não útil, ela é tida por efetuada nesse mesmo dia, com o prazo para o contribuinte começando no primeiro dia útil seguinte (exemplo: na intimação no sábado, ela é considerada no mesmo dia e o prazo do contribuinte corre a partir da segunda-feira).

• **DECADÊNCIA X CONTAGEM DO PRAZO DE INTIMAÇÃO POR MEIO DE EDITAL – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 5, de 14/11/2002:** [...], para que se considere cientificado por edital o sujeito passivo, não se aplicam as normas gerais de contagem dos prazos previstas nos art. 210 do CTN e 5.º do Decreto n.º 70.235, de 1972, devendo ser iniciada no dia seguinte à data da publicação ou afixação do edital, independentemente de que dia da semana seja, ou de se tratar de dia útil ou não, considerando-se intimado o sujeito passivo impreterivelmente no décimo quinto dia seguinte. No caso em tela, tendo o edital sido afixado em 14/12/2001 (sexta-feira), é de se considerar o sujeito passivo intimado no dia 29/12/2001, sábado, ainda que não se trate de dia útil, e tendo em vista que o prazo decadencial venceria em 31/12/2001, não há que se falar em decadência.

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

• **VISTA DOS AUTOS NA REPARTIÇÃO POR PARTE DO CONTRIBUINTE OU SEU REPRESENTANTE LEGAL:** a vista dos autos na repartição pelo contribuinte ou seu representante legal, não substitui a intimação prevista no artigo 23 do Decreto n.º 70.235/1972.

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 9.532/1997)*

• **Redação original:**

II - na data do recebimento, por via postal ou telegráfica; se a data for omitida, 15 (quinze) dias após a entrega da intimação à agência postal telegráfica;

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada:

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; *(Redação do inc. III dada pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

• **Redação anterior (dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997):**

III - quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

• **Redação original:**

III - trinta dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

• **Tentativa anterior de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

III - se por meio eletrônico:

a) quinze dias após a data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. *(Acrescido pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

• **Tentativa anterior de inclusão do inciso IV (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

IV - quinze dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. *(Redação dada pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

• **Redação anterior (dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997):**

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos I e II deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

• **Tentativa anterior de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. *(Redação dada pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

• **Redação anterior (dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997):**

§ 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.

• **Redação original (parágrafo havia sido acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997):**

§ 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.

• **Tentativa anterior de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à Administração Tributária; e

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela Administração Tributária.

• **DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – ALCANCE DA REGRA DO PARÁGRAFO 4.º DO ARTIGO 23 DO DECRETO N.º 70.235/1972** - A regra inserta no parágrafo 4.º do artigo 23 do Decreto n.º 70.235/1972 tem natureza apenas processual, em nada modificando os critérios de definição do domicílio tributário constantes do direito material. Exemplifica-se: o contribuinte do Imposto Territorial Rural – ITR tem tantos domicílios tributários quantas forem as propriedades rurais que detiver em distintos municípios (atribuição de direito material, definida pelo parágrafo único do artigo 4.º da Lei n.º 9.393, de 19/12/1996: “O domicílio tributário do contribuinte é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

qualquer outro"); entretanto, para fins de sua cientificação quanto aos atos praticados pela Administração Tributária, poderá ter um único domicílio tributário (este, agora, visto sob a ótica do direito processual e definido pelo parágrafo 4.º do artigo 23 do decreto n.º 70.235/1972).

• **ELEIÇÃO DE DOMICÍLIO APENAS PARA RECEBIMENTO DE INTIMAÇÕES:** é válida a eleição de domicílio apenas para o recebimento de intimações. Neste sentido, o Acórdão CSRF n.º 01-02.288, assim expresso:

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – A intimação feita para endereço diverso do advogado da parte, quando essa pretensão é requerida expressamente na impugnação, caracteriza preterição do direito de defesa da parte.

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. *(Acrescido pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. *(Acrescido pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

SEÇÃO V DA COMPETÊNCIA

• **JURISDIÇÃO X COMPETÊNCIA – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 11, de 21/05/2003:** “ 2.1. *Apreende-se da doutrina a melhor definição para a expressão jurisdição (fiscal), qual seja, é o poder conferido à autoridade (fiscal) para a aplicação do direito no âmbito de sua competência administrativa. [...] 2.2. Assim, a área de jurisdição fiscal das unidades administrativas da SRF não se confunde com a competência atribuída aos titulares dessas unidades, visto que a competência é o limite do exercício da jurisdição, [...]*”. Um exemplo concreto bem clarifica a distinção entre os dois conceitos: no caso da DRJ/Florianópolis/SC, tem ela jurisdição sobre todo o Estado de Santa Catarina, mas apenas é competente, dentro desta área de jurisdição, para o julgamento dos processos relativos a tributos internos (excetuados CPMF, ITR, IPI, IOF). Ainda em relação à DRJ/Florianópolis/SC, tem ela jurisdição sobre os atos praticados pelas unidades descentralizadas localizadas nas 7.ª, 9.ª e 10.ª Regiões Fiscais, mas tal jurisdição encontra limite na competência para o julgamento, apenas, de processos com exigências relativas a tributos sobre o comércio exterior. É de se dizer, por fim, que no âmbito da SRF, a jurisdição normalmente é delimitada geograficamente; já a competência geralmente é delimitada por matéria ou por atividade.

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

• **RESUMO DAS ATIVIDADES ATRIBUÍDAS À AUTORIDADE PREPARADORA PELO DECRETO N.º 70.235/1972:**

- (a) expedir notificação de lançamento (art. 11, IV);
- (b) dar vista do processo ao sujeito passivo;
- (c) informar sobre a reincidência (art. 13);
- (d) declarar a revelia e destinar os bens apreendidos na forma da legislação aplicável (art. 21 e § 2.º);
- (e) efetuar a cobrança amigável (art. 21);
- (f) providenciar a formação de autos apartados para proceder à cobrança da parte não litigiosa da exigência (art. 21, § 1.º);
- (g) encaminhar o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva (art. 21, § 3.º e 4.º e art. 43);

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- (h) expedir notificações (art. 23);
- (i) recepcionar a impugnação (art. 15) e preparar o processo (art. 24);
- (j) cientificar o contribuinte das decisões (art. 37, § 2.º, 41, 45);
- (k) recepcionar os pedidos de consulta (art. 47) e preparar os respectivos processos (art. 53);
- (l) organizar o processo, nos termos do art. 22;
- (m) cientificar o contribuinte das decisões proferidas (art. 31, parágrafo único, e art. 41).

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (*Redação dada pelo art. 64 da Medida Provisória n.º 2.113-30, de 26/04/2001 – atual Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001*)

• **Redação anterior (dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993):**

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.

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;

• **Redação original:**

a) aos delegados da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério Fazenda;

• **Tentativa de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

Art. 25. O julgamento de processo relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgão de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal:

a) em instância única, quanto aos processos relativos a penalidade por descumprimento de obrigação acessória e a restituição, a ressarcimento, a compensação, a redução, a isenção, e a imunidade de tributos e contribuições, bem como ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples; e aos processos de exigência de crédito tributário de valor inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), assim considerado principal e multa de ofício;

b) em primeira instância, quanto aos demais processos; (Redação do caput e do inciso I dada pelo art. 10 da Medida Provisória n.º 232/2004)

• **COMPETÊNCIA DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO E DAS TURMAS DE JULGAMENTO – Artigos 224 e 225 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005 (publicada no DOU de 04/03/2005, com efeitos no prazo de 15 dias desta publicação):**

Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ compete:

I - julgar, em primeira instância, conforme Anexo V, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, os relativos a exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais, e de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Inspectores e dos Delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos, à restituição, compensação, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF; e

II - desenvolver as atividades de sistemas de informação, excluídas as referidas no art. 132, a de programação e logística e de gestão de pessoas, e as relacionadas com planejamento, organização e modernização.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§1º O julgamento de impugnação de penalidade aplicada isoladamente em razão de descumprimento de obrigação principal ou acessória será realizado pela DRJ competente para o julgamento de litígios que envolvam o correspondente tributo ou contribuição, conforme previsto no Anexo V.

§2º O julgamento de manifestação de inconformidade contra o indeferimento de pedido de restituição ou ressarcimento ou a não-homologação de compensação será realizado pela DRJ competente para o julgamento de litígios que envolvam o tributo ou contribuição ao qual o crédito se refere, conforme previsto no Anexo V.

Art. 225. As turmas das DRJ são inerentes as competências descritas no inciso I e nos §§ 1º e 2º do art. 224.

• **DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - LOCALIZAÇÃO E COMPETÊNCIA - Anexo V da Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005, com a redação dada pelo art. 1.º da Portaria SRF n.º 6.174, de 07/12/2005** - As DRJ atualmente existentes, juntamente com suas competências (geográfica e por matéria), estão listadas abaixo.

1. DRJ Belém/PA

- **2ª Região Fiscal:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR.

2. DRJ Belo Horizonte/MG

- **Unidades da SRF situadas nos municípios mineiros de Belo Horizonte, Curvelo, Contagem, Divinópolis e Sete Lagoas, e suas jurisdicionadas:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR.

3. DRJ Brasília/DF

- **Unidades da SRF situadas nos Estados de Goiás e Tocantins e no Distrito Federal:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação.

- **6ª Região Fiscal:** ITR.

4. DRJ Campinas/SP

- **Unidades da SRF situadas nos municípios paulistas de Campinas, Guarulhos, Jundiaí, Osasco, Santo André, São Bernardo do Campo, São Sebastião, São José dos Campos, Taboão da Serra e Taubaté, e suas jurisdicionadas:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR; Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) não decorrente de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

- **8ª Região Fiscal:** CPMF e IOF.

5. DRJ Campo Grande/MS

- **Unidades da SRF situadas nos Estados de Mato Grosso e Mato Grosso do Sul:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação.

- **8ª, 9ª e 10ª Regiões Fiscais:** ITR.

6. DRJ Curitiba/PR

- **Unidades da SRF situadas no Estado do Paraná:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR.

7. DRJ Fortaleza/CE

- **3ª Região Fiscal:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; ITR.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- **2ª, 3ª, 4ª e 5ª Regiões Fiscais:** IPI-V, II, IE (inclusive multa aplicada na hipótese de consumo de mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestina ou irregularmente no País ou decorrente da conversão da pena de perdimento) e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação.

8. DRJ Florianópolis/SC

- **Unidades da SRF situadas no Estado de Santa Catarina:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; ITR.

- **7ª, 9ª e 10ª Regiões Fiscais:** IPI-V, II, IE (inclusive multa aplicada na hipótese de consumo de mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestina ou irregularmente no País ou decorrente da conversão da pena de perdimento) e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação.

9. DRJ Juiz de Fora/MG

- **Unidades da SRF situadas nos municípios mineiros de Coronel Fabriciano, Governador Valadares, Juiz de Fora, Montes Claros, Poços de Caldas, Varginha, Uberaba, Uberlândia, e suas jurisdições:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR.

- **1ª, 6ª e 7ª Regiões Fiscais:** IPI (inclusive processos relativos a classificação fiscal de mercadorias e ao crédito presumido para ressarcimento de PIS e Cofins) e lançamentos conexos.

10. DRJ Porto Alegre/RS

- **Unidades da SRF situadas nos municípios rio grandenses de Porto Alegre, Caxias do Sul, Novo Hamburgo, Pelotas, Rio Grande e Chuí, e suas jurisdições:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR.

- **9ª e 10ª Regiões Fiscais:** IPI (inclusive processos relativos a classificação fiscal de mercadorias e ao crédito presumido para ressarcimento de PIS e Cofins) e lançamentos conexos.

11. DRJ Recife/PE

- **4ª Região Fiscal:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação.

- **2ª, 3ª, 4ª e 5ª Regiões Fiscais:** IPI (inclusive processos relativos a classificação fiscal de mercadorias e ao crédito presumido para ressarcimento de PIS e Cofins) e lançamentos conexos;

- **2ª, 3ª, 4ª, 5ª e 7ª Regiões Fiscais:** ITR.

12. DRJ Rio de Janeiro I/RJ

- **7ª Região Fiscal:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR; IRPF não decorrente de lançamento de IRPJ; Contribuições Sociais, salvo: a) decorrentes de lançamentos de IRPJ; b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

13. DRJ Rio de Janeiro II/RJ

- **7ª Região Fiscal:** IRPF, exceto decorrente de lançamento de IRPJ; e Contribuições Sociais, exceto: a) decorrentes de lançamentos de IRPJ; b) CSLL.

14. DRJ Ribeirão Preto/SP

- **Unidades da SRF situadas nos municípios paulistas de Ribeirão Preto, Araçatuba, Araraquara, Bauru, Franca, Marília, Presidente Prudente, São José do Rio Preto, Limeira, Piracicaba e Sorocaba, e suas jurisdições:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR; CPMF; IOF; IRPF não decorrente de lançamento de IRPJ.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- **8ª Região Fiscal:** IPI (inclusive processos relativos a classificação fiscal de mercadorias e ao crédito presumido para ressarcimento de PIS e Cofins) e lançamentos conexos.

15. DRJ Salvador /BA

- **5ª Região Fiscal:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR.

16. DRJ Santa Maria /RS

- **Unidades da SRF situadas nos municípios rio grandenses de Santa Maria, Passo Fundo, Santana do Livramento, Santo Ângelo, Uruguaiana e Santa Cruz do Sul, e suas jurisdições:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR.

17. DRJ São Paulo I/SP

- **Unidades da SRF situadas nos municípios paulistas de Santos e São Paulo, e suas jurisdições:** tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto: IPI e lançamentos conexos; IPI-V, II, IE e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; ITR; CPMF; IOF; IRPF não decorrente de lançamento de IRPJ.

18. DRJ São Paulo II/SP

- **8ª Região Fiscal:** IRPF, exceto decorrente de lançamento de IRPJ.

- **1ª, 6ª e 8ª Regiões Fiscais:** IPI-V, II, IE (inclusive multa aplicada na hipótese de consumo de mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestina ou irregularmente no País ou decorrente da conversão da pena de perdimento) e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação.

• **COMPETÊNCIA DAS TURMAS DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - Portaria SRF n.º 6.187, de 15/12/2005** - No Anexo Único da Portaria SRF n.º 6.197/2005 estão definidas as competências, em termos de matéria, de cada uma das Turmas de Julgamento das dezoito DRJ.

• DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - BREVE HISTÓRICO:

(a) Com a Lei n.º 8.748/1993, foram criadas as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, cujos titulares, os Delegados, eram os agentes públicos competentes para o julgamento, em primeira instância, de processos relativos a tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal (artigo 2.º). Na vigência desta estrutura, eram dezoito as DRJ, tinham elas competência territorialmente delimitada e estavam localizadas nas seguintes cidades: Brasília, Campo Grande, Belém, Manaus, Fortaleza, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Juiz de Fora, Rio de Janeiro, São Paulo, Ribeirão Preto, Campinas, Curitiba, Florianópolis, Foz do Iguaçu, Porto Alegre e Santa Maria (anexo da Portaria MF n.º 384, de 29/06/1994).

(b) Este quadro foi alterado pela Portaria MF n.º 416, de 21/11/2000. Por este ato, a competência das DRJs passou a ser mista: parte territorial, parte por matéria; é que os julgamentos referentes a algumas matérias foram deslocadas para outras DRJ, independentemente da jurisdição territorial previamente definida.

(c) Alterações mais profundas foram trazidas pelo art. 64 da Medida Provisória n.º 2.113-30, de 26/04/2001 - atual Medida Provisória n.º 2.158-35 -, pela Portaria MF n.º 258, de 24/08/2001, e pelo Regimento Interno da SRF aprovado pela Portaria MF n.º 259, de 24/08/2001. Por tais atos, o julgamento administrativo de primeira instância deixou de ser singular, passando a ser efetuado por colegiados ("Turmas"), compostos, cada um deles, por cinco julgadores. Também por estes atos, ficou corroborada a competência mista das DRJ: territorial e por matéria. Ainda, foram extintas as DRJ das cidades de Foz do Iguaçu e de Manaus, e foram criadas as DRJ São Paulo II e Rio de Janeiro II.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

(d) O novo Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005, corroborou, em seu artigo 224, o *status* e competência das DRJ indicados no item anterior.

• NATUREZA, COMPETÊNCIA, CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO:

(a) **Natureza das DRJ** (inciso I do art. 25 do Decreto n.º 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 64 da Medida Provisória n.º 2.158-35): as Delegacias da Receita Federal de Julgamento são órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

(b) **Competência Genérica** (artigo 224 da Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005):

Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ compete:

I - julgar, em primeira instância, conforme Anexo V, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, os relativos a exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais, e de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Inspectores e dos Delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos, à restituição, compensação, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF; [...]

(c) **Constituição** (art. 2.º da Portaria MF n.º 258/2001):

Art. 2.º As DRJ são constituídas por turmas de julgamento, cada uma delas integrada por cinco julgadores.

Parágrafo único. As turmas são dirigidas por um presidente nomeado entre os julgadores, sendo uma delas presidida pelo Delegado da DRJ, que também exerce a função de julgador.

(d) **Membros das Turmas** (art. 3.º da Portaria MF n.º 258/2001):

Art. 3.º O julgador deve ser ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), que tenha cumprido o estágio probatório e, preferencialmente, com experiência na área de tributação e julgamento ou habilitado em concurso público nessa área de especialização.

(e) **Impedimentos e Suspeição** (arts. 19 a 21 da Portaria MF n.º 258/2001):

Art. 19. Os julgadores estão impedidos de participar do julgamento de processos em que tenham:

I - participado da ação fiscal;

II - cônjuge ou parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, inclusive, interessados no litígio.

Art. 20. Pode ser argüida a suspeição de julgador nos termos do artigo 20 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Art. 21. O impedimento ou a suspeição podem ser declarados pelo julgador ou suscitados por qualquer membro da turma, cabendo ao argüido, nesse caso, pronunciar-se oralmente sobre a alegação, que, não sendo por ele reconhecida, é submetida à deliberação da turma.

Parágrafo único. No caso de impedimento ou suspeição do relator, o processo é redistribuído a outro membro da turma.

(f) **Requisitos Formais das Decisões e Publicidade** (arts. 6.º e 22 a 24 da Portaria MF n.º 258/2001):

Art. 6.º Ao julgador incumbe elaborar relatório, voto e ementa nos processos em que for relator, propor diligência e proferir voto.

[...]

Art. 22. A decisão é assinada pelo relator e pelo presidente, dela constando o nome dos membros da turma presentes ao julgamento, especificando-se, se houver, aqueles vencidos e a matéria em que o foram, os impedidos e os ausentes.

[...]

Art. 23. De cada sessão é lavrada ata, assinada pelo presidente, devendo esta destacar os números dos processos submetidos a julgamento, respectivo resultado e os fatos relevantes.

Art. 24. O ementário dos acórdãos formalizados no mês deve conter a matéria, o exercício correspondente, a data da sessão e o número do acórdão e deve ser divulgado no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> na Internet.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

(g) **Vinculação dos Julgadores** (art. 7.º da Portaria MF n.º 258/2001):

Art. 7.º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

• **MANIFESTAÇÕES DE INCONFORMIDADE – COMPETÊNCIA PARA APECIAÇÃO, DEPOIS DA LEI N.º 9.784, de 29/01/1999** – Em face da edição da Lei n.º 9.784/1999 - que em seu artigo 56 trouxe previsão legal que, para alguns, teria afastado a competência das DRJs para a apreciação de manifestações de inconformidade do sujeito passivo quanto a decisões prolatadas em processos de retificação de declaração, de restituição, compensação, e ressarcimento, de pleito de imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições -, manifestou-se a COSIT pelo Parecer n.º 37, de 15/06/1999, assim ementado:

PROCESSO FISCAL. COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. INTELIGÊNCIA DA LEI N.º 9.784/1999 – O julgamento em primeira instância de processos administrativos fiscais, inclusive os referentes à manifestação de inconformidade do contribuinte quanto à decisão dos Delegados/Inspectores da Receita Federal relativa ao indeferimento de solicitação de retificação, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal permanece na esfera de competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento após a edição da Lei n.º 9.784/1999.

Hoje, no que se refere especificamente aos processos de restituição, ressarcimento e compensação a questão está dirimida pela Instrução Normativa SRF n.º 460, de 18/10/2004, que em seu artigo 48 expressamente atribui às DRJ e ao Conselho de Contribuintes a competência para a apreciação, em sede de manifestação de inconformidade ou recurso voluntário, da irrisignação do contribuinte quanto ao indeferimento do pedido de restituição ou ressarcimento ou quanto à não-homologação da compensação. De outro lado, o artigo 49 da mesma IN estabelece que “não caberá recurso de ofício contra a decisão que deferir pedido de restituição ou de ressarcimento e do despacho que homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo”.

• **MANIFESTAÇÕES DE INCONFORMIDADE – COMPETÊNCIA PARA APECIAÇÃO, DEPOIS DA LEI N.º 9.784, de 29/01/1999 – Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 17, de 15/08/1999:**

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 2.º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e nos arts. 56 e 69 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999,

declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

O julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos fiscais relativos a solicitação de retificação de declaração, a restituição, a compensação, ao ressarcimento, a imunidade, a suspensão, a isenção e a redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, em que haja manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Delegados e dos Inspectores da Receita Federal, permanece na esfera de competência dos Delegados da Receita Federal de Julgamento.

(Observação: como ressaltado em nota ao artigo 1.º, desde a edição das INs n.ºs 165 e 166, de 23/12/1999, está extinto o processo de retificação de declaração de rendimentos)

• **COMPETÊNCIA NO CASO DE AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM RAZÃO DE REVISÃO DE DECLARAÇÃO – Pareceres COSIT n.ºs 71 e 72, ambos de 06/12/1999:** *Cabe ao Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que jurisdiciona a unidade administrativa da SRF atuante apreciar as impugnações de auto de infração decorrente de revisão de declaração.*

• **COMPETÊNCIA DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - MEMORANDO CIRCULAR COSIT N.º 068, de 07/07/1994:** *De ordem do Sr. Secretário da Receita Federal, e tendo em vista o disposto nas Portarias n.ºs 384, de 29/06/94, do Ministro da Fazenda, e 3608, de 06/07/94, do*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Secretário da Receita Federal, esclareço que, para cumprimento dos referidos atos, deverão permanecer nas unidades regionais e subregionais em que se encontrem, para decisão, os processos administrativos pertinentes às seguintes matérias: 1) solicitação de retificação de lançamento; 2) regimes aduaneiros especiais; 3) aplicação de pena de perdimento; 4) pedidos de retificação de declaração. Em consequência, somente deverão ser enviados para as Delegacias da Receita Federal de Julgamento os processos referidos no inciso V da Portaria 3608, citada, que envolvam matérias distintas das mencionadas nesta comunicação.

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

• A ressalva refere-se ao inciso II do § 1.º, em virtude do Decreto n.º 79.630/1977.

• **Tentativa de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

II - ao Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em segunda instância, quanto aos processos referidos na alínea "b" do inciso I do caput deste artigo.

• **POSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO DE TURMAS ESPECIAIS NO ÂMBITO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES – Art. 112 da Lei n.º 11.196/2005:**

Art. 112. O Ministro de Estado da Fazenda poderá criar, nos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Turmas Especiais, de caráter temporário, com competência para julgamento de processos que envolvam valores reduzidos ou matéria recorrente ou de baixa complexidade.

§ 1º As Turmas de que trata o caput deste artigo serão paritárias, compostas por 4 (quatro) membros, sendo 1 (um) conselheiro Presidente de Câmara, representante da Fazenda, e 3 (três) conselheiros com mandato pro tempore, designados entre os conselheiros suplentes.

§ 2º As Turmas Especiais a que se refere este artigo poderão funcionar nas cidades onde estão localizadas as Superintendências da Receita Federal do Brasil.

§ 3º O Ministro de Estado da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à definição da matéria e do valor a que se refere o caput deste artigo e ao funcionamento das Turmas Especiais.

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

• **COMPETÊNCIA DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES – Artigo 76 da Lei n.º 9.430/1996:**

Art. 76 - Fica o Poder Executivo autorizado a alterar as competências relativas às matérias objeto de julgamento pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

• **COMPETÊNCIA DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES – Artigo 3.º da Lei n.º 8.748/1993 (com a redação dada ao inciso II pelo artigo 28 da Medida Provisória n.º 1.621, de 12/06/1998, depois Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001, hoje convertida na Lei n.º 10.522, de 19/07/2002):**

Art. 3.º - Compete aos Conselhos de Contribuintes, observada sua competência por matéria e dentro de limites de alçada fixados pelo Ministro da Fazenda:

I - julgar os recursos de ofício e voluntário de primeira instância, nos processos a que se refere o art. 1.º desta lei;

II - julgar recurso voluntário de decisão de primeira instância nos processos relativos a restituição de impostos e contribuições e a ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados.

• **COMPETÊNCIA MATERIAL DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES –** Ao longo dos últimos anos, as competências dos Conselhos de Contribuintes, que são e sempre foram delimitadas apenas por matéria, têm sido alteradas por vários atos legais, entre tais o Decreto n.º 2.191, de 03/04/1997, o Decreto n.º 2.562, de 27/04/1998, a Portaria SRF n.º 1.180/1999, o Decreto n.º 3.440, de 25/04/2000, a Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002, o Decreto n.º 4.395, de 27/09/2002, e a Portaria MF n.º 1.132, de 30/09/2002. Hoje, as competências dos Conselhos de Contribuintes estão consolidadas nos artigos 7.º a 9.º do Regimento Interno destes órgãos (Anexo II da Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998), com a redação

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

dada a estes dispositivos pelas Portarias MF n.º 103, de 23/04/2002, e n.º 1.132, de 30/09/2002, dispositivos estes a seguir transcritos:

(observação: para fins de se ter uma visão da evolução das competências dos Conselhos de Contribuintes, na transcrição dos dispositivo as disposições alteradas/revogadas aparecem “tachadas”, como consta do site dos Conselhos de Contribuintes na internet – www.conselhos.fazenda.gov.br, acesso em 22/02/2005):

(a) Competência do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Art. 7º Compete ao Primeiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, adicionais, empréstimos compulsórios a ele vinculados e contribuições, observada a seguinte distribuição:

I - às Primeira, Terceira, Quinta, Sétima e Oitava Câmaras:

a) os relativos à tributação de pessoa jurídica;

b) os relativos à tributação de pessoa física e à incidência na fonte, quando procedimentos decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica;

c) os relativos à exigência da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988; e

d) os relativos à exigência da contribuição social sobre o faturamento instituída pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, e das contribuições sociais para o PIS, PASEP e FINSOCIAL, instituídas pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, pela Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, e pelo Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982, respectivamente, quando essas exigências estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica;

II - às Segunda, Quarta e Sexta Câmaras, os relativos à tributação de pessoa física e à incidência na fonte, quando os procedimentos sejam autônomos.

Parágrafo Único. Na competência de que trata este artigo incluem-se os recursos voluntários pertinentes a pedidos de:

I - retificação de declaração de rendimentos;

II - restituição ou compensação; e

II - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF n.º 1.132, de 30/09/2002)

III - reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária.

(b) Competência do Segundo Conselho de Contribuintes:

Art. 8º Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

~~I - Imposto sobre Produtos Industrializados, inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados;~~

~~I - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados, exceto o IPI cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias; (Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002)~~

I - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados, exceto o IPI cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias e o IPI incidente sobre produtos saídos da Zona Franca de Manaus ou a ela destinados; (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF n.º 1.132, de 30/09/2002)

II - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários;

III - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural;

III - contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público (PIS/Pasep), para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto sobre a renda; (Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

III - Contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público (PIS/Pasep) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do Imposto sobre a Renda; (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

~~IV - contribuições para o Fundo do Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto de renda;~~

IV - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira (CPMF); (Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)

V - apreensão de mercadorias nacionais encontradas em situação irregular. (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

~~V - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira (CPMF);~~

~~VI - atividades de captação de poupança popular; e~~

~~VII - tributos e empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora dos demais Conselhos ou de outros órgãos da administração federal. (Incisos revogados pelo art. 7º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)~~

Parágrafo único. Na competência de que trata este artigo, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a:

I - ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados;

~~II - restituição ou compensação dos impostos e contribuições relacionadas nos incisos de I a VII; e~~

~~II - restituição ou compensação dos impostos e contribuições relacionadas nos incisos de I a IV; e~~ (Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)

II - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

III - reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária.

(c) Competência do Terceiro Conselho de Contribuintes:

Art. 9º Compete ao Terceiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

I - imposto sobre a importação e a exportação;

II - imposto sobre produtos industrializados nos casos de importação;

III - apreensão de mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular, prevista no artigo 87 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

IV - contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação;

V - classificação tarifária de mercadoria estrangeira;

VI - isenção, redução e suspensão de impostos de importação e exportação;

VII - vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria;

VIII - omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado;

VIX - infração relativa a fatura comercial e outros documentos tanto na importação quanto na exportação;

X - trânsito aduaneiro e demais regimes especiais e atípicos, salvo a hipótese prevista no inciso XVII, do artigo 105, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966;

XI - remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do artigo 105, do Decreto-Lei nº 37/66;

XII - valor aduaneiro;

XIII - bagagem; e

~~XIV - todos os demais controles e matérias aduaneiras não especificadas como de competência privativa de outros órgãos, ou de atribuição do Ministro de Estado.~~

XIV - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES); (Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)

XV - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR); (Inciso incluído pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

~~XVI - IPI cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias; (Inciso incluído pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)~~

XVI - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias e o incidente sobre produtos saídos da Zona Franca de Manaus ou a ela destinados; (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

~~XVII - tributos e empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora dos demais Conselhos. (Inciso incluído pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)~~

XVII - contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), quando sua exigência não esteja lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do Imposto sobre a Renda; (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

XVIII - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico; (Inciso incluído pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

XIX - tributos e empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora dos demais Conselhos ou de outros órgãos da Administração Federal. (Inciso incluído pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

Parágrafo único. Na competência de que trata este artigo, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a:

~~I - restituição ou compensação dos impostos e contribuições relacionadas neste artigo; e~~

I - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

II - reconhecimento ou isenção ou imunidade tributária.

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 8.748/1993)

• **Redação original:**

I - 1.º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza;

• **COMPETÊNCIA ATUAL DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES** - Ver nota ao parágrafo 1.º do artigo 25.

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

• **COMPETÊNCIA ATUAL DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES** - Ver nota ao parágrafo 1.º do artigo 25.

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;

• **COMPETÊNCIA ATUAL DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES** - Ver nota ao parágrafo 1.º do artigo 25.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

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.

- **REESTRUTURAÇÃO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES** - O Decreto n.º 79.630, de 29/04/1977, extinguiu o 3.º CC, cujas atribuições e competência foram transferidas para o 2.º CC, passando o 4.º CC a denominar-se Terceiro Conselho de Contribuintes.

§ 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.

- Competência transferida para o 3.º CC, em razão da extinção do 4.º CC, nos termos do Decreto n.º 79.630, de 29/04/1977.

§ 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 acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

§ 5.º. O Ministro de Estado da Fazenda expedirá os atos necessários à adequação do julgamento à forma referida no inciso I do caput. *(Acrescido pelo art. 64 da Medida Provisória n.º 2.113-30, de 26/04/2001 – depois Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001)*

- **RECURSO VOLUNTÁRIO** - ver artigo 10 do Anexo I (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes) e artigo 36 do Anexo II (Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais) da Portaria n.º 55/1998.

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;

- **ALTERAÇÃO DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO DE RECURSOS ESPECIAIS** - O Decreto n.º 83.304, de 28/03/1979, criou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, à qual foi conferida a competência para o julgamento dos recursos especiais, cabíveis nas seguintes hipóteses, no prazo de 15 dias contados da ciência da decisão:

I - privativo do representante da PFN, no caso de decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência de prova;

II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria CSRF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **COMPETÊNCIA PARA RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA DECORRENTES DA APLICAÇÃO DAS REGRAS FIXADAS NO ART. 1.º DO DECRETO N.º 2.562/1998 - PORTARIA MF N.º 24, de 25/01/2001:** de acordo com o art. 1.º do Decreto n.º 2.562/1998, ficou transferida do Segundo para o Terceiro Conselho de Contribuintes a competência para o julgamento de recursos interpostos em processos fiscais cuja matéria em litígio decorresse de lançamento de ofício de classificação de mercadorias relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Este mesmo Decreto, em seu art. 2.º, atribuía ao Ministro da Fazenda a responsabilidade pela resolução dos conflitos de competência decorrentes da aplicação das regras fixadas no artigo 1.º. A Portaria MF n.º 24/2001 veio a delegar a mencionada competência para a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

• **RECURSO ESPECIAL** - ver artigos 7.º a 9.º do Anexo I (Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais) e artigos 32 a 35 do Anexo II (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes) da Portaria n.º 55/1998.

• **AGRAVO** - a Portaria n.º 55/1998 trouxe, no artigo 9.º de seu Anexo I (Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais), a previsão de interposição de agravo, tendente este ao pedido de reexame, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, da admissibilidade do recurso especial, no caso de o seguimento do mesmo ter sido negado pelo Conselho de Contribuintes. O prazo para a interposição é de cinco dias, contados da ciência do despacho denegatório.

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

• **COMPETÊNCIA PARA PROPOSIÇÃO DA APLICAÇÃO DA EQUIDADE** - O inciso V do artigo 8.º da Portaria n.º 540/1992 dava competência à Câmara Superior de Recursos Fiscais para a proposição da aplicação da equidade, mas a Portaria n.º 55/1998, que revogou a referida Portaria e aprovou novo Regimento Interno para o órgão julgador, não renovou esta disposição legal. Hoje, portanto, apenas os Conselhos de Contribuintes mantêm a citada competência, *ex vi* do inciso VIII do artigo 11 do Anexo II da Portaria n.º 55/1998.

• **COMPETÊNCIA PARA A APLICAÇÃO DA EQUIDADE - DECRETO-LEI N.º 1.042/1969 E EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 03/1993** - O Decreto-Lei n.º 1.042/1969 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 n.º 214/1979, que a subdelegou ao Coordenador do Sistema de Tributação pela Portaria n.º 362/1982. A referida competência do Ministro da Fazenda, no entanto, foi limitada pela Emenda Constitucional n.º 03/1993, que, segundo os Pareceres PGFN/CAT/N.º 804/1993 e PGFN N.º 363/1995, revogou parcialmente o Decreto-Lei n.º 1.042/1969. 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.

Art. 26-A. A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CSRF poderá, por iniciativa de seus membros, dos Presidentes dos Conselhos de Contribuintes, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovar proposta de súmula de suas decisões reiteradas e uniformes.

§ 1º De acordo com a matéria que constitua o seu objeto, a súmula será apreciada por uma das Turmas ou pelo Pleno da CSRF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 2º A súmula que obtiver 2/3 (dois terços) dos votos da Turma ou do Pleno será submetida ao Ministro de Estado da Fazenda, após parecer favorável da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ouvida a Receita Federal do Brasil.

§ 3º Após a aprovação do Ministro de Estado da Fazenda e publicação no Diário Oficial da União, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal e, no âmbito do processo administrativo, aos contribuintes.

§ 4º A súmula poderá ser revista ou cancelada por propostas dos Presidentes e Vice-Presidentes dos Conselhos de Contribuintes, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou do Secretário da Receita Federal, obedecidos os procedimentos previstos para a sua edição.

§ 5º Os procedimentos de que trata este artigo serão disciplinados nos regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. *(Art. 26-A acrescido pelo art. 113 da Lei n.º 11.196/2005)*

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 9.532/1997)*

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.

• **Redação original:**

Art. 27. O processo será julgado no prazo de 30 (trinta) dias, a partir de sua entrada no órgão incumbido do julgamento.

• **Artigo 68 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997:**

Art. 68 - *Os processos em que estiverem presentes as circunstâncias de que trata o artigo 27 do Decreto n.º 70.235, de 1972, terão prioridade de tratamento, na forma estabelecida em ato do Ministro de Estado da Fazenda, na cobrança administrativa, no encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, na efetivação da inscrição e no ajuizamento das respectivas execuções fiscais.*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **PORTARIA MF n.º 29, de 17/02/1998:**

Art. 2.º. A Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional adotarão, no âmbito das respectivas atribuições, providências para a identificação dos créditos cujos prazos de pagamento hajam vencido ou que tenham sido inscritos em Dívida Ativa da União, e cuja cobrança deva receber tratamento prioritário.

Art. 3.º. Os órgãos a que se refere o art. 2.º instituirão unidades especializadas para, em articulação com as unidades descentralizadas, efetuar o acompanhamento da cobrança dos créditos indicados, examinar os respectivos processos, solicitar ou determinar providências saneadoras nos mesmos, e recomendar ou executar os procedimentos necessários a efetiva liquidação dos créditos.

Parágrafo único. Periodicamente as unidades especializadas apresentarão relatório aos titulares dos respectivos órgãos, com a indicação das providências adotadas e dos resultados obtidos.

Art. 4.º. Estão sujeitos as normas estabelecidas nesta Portaria os débitos de natureza tributária ou não tributária:

I - cujo valor seja superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

II - em que estejam presentes circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária;

III - que, por outras razões, sejam indicados pelo Ministro de Estado da Fazenda ou pelos titulares dos órgãos mencionados no art. 2.º.

Art. 5.º. O Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional expedirão, no âmbito das respectivas competências, instruções complementares a esta Portaria.

• **PRIORIDADES PARA DISTRIBUIÇÃO DE PROCESSOS FISCAIS NAS DELEGACIAS DE JULGAMENTO – Portaria SRF n.º 6.182, de 15/12/2005** – Com a edição da Portaria SRF n.º 6.182/2005, a priorização para o julgamento de processos fiscais nas DRJ, antes disciplinada pela Portaria SRF n.º 826/2005, sofreu alterações. Os atuais critérios são:

(a) **distribuição prioritária (artigo 2.º):**

Art. 2º Serão distribuídos prioritariamente às turmas e aos julgadores os processos fiscais que:

I - contenham circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária, objeto de representação fiscal para fins penais;

II - tratem da exigência de crédito tributário de valor atualizado superior a R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais);

II - tenham por objeto compensação de débito de valor atualizado superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

IV - preencham os requisitos constantes do art. 71 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), mediante requisição do interessado; e

V - tenham sido protocolados há mais de dois anos, contados do primeiro dia do ano em curso.

Parágrafo único. Poderão ser distribuídos processos protocolados a menos de dois anos, contados do primeiro dia do ano em curso, desde que tratem de matérias conexas com aquelas dos processos referidos no inciso V do art. 2º, sempre e quando estes últimos forem objeto de distribuição.

(b) **critérios complementares (artigo 3.º):**

*Art. 3º Observado o disposto no art. 1º, os processos que não se enquadrarem nos incisos I a V do **caput** e parágrafo único do art. 2º deverão ser distribuídos por área de concentração temática (ACT), de acordo com a disponibilidade de horas para julgamento.*

*§ 1º Para efeitos do **caput**, poderão ser destinadas até vinte por cento das horas líquidas disponíveis no mês para julgamento dos processos, quanto a disponibilidade de horas for inferior a referido percentual.*

*§ 2º Considera-se área de concentração temática, para os efeitos do **caput**, os processos cuja exigência fiscal contenha a mesma matéria ou fundamentação legal.*

§ 3º Os processos que compõem a área de concentração temática deverão ser distribuídos para uma mesma turma e, no âmbito desta, para mesmos julgadores.

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 8.748/1993)*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• Redação original:

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis.

• Artigo 17 da Portaria MF n.º 258, de 24/08/2001:

Art. 17. As questões preliminares são julgadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

Parágrafo único. Rejeitada a preliminar, o julgador vencido vota quanto ao mérito.

• QUESTÃO PRELIMINAR X MÉRITO - Artigos 560 e 561 do Código de Processo Civil:

Art. 560. Qualquer questão preliminar suscitada no julgamento será decidida antes do mérito, deste não se conhecendo se incompatível com a decisão daquela.

Parágrafo único. Versando a preliminar sobre nulidade suprável, o tribunal, havendo necessidade, converterá o julgamento em diligência, ordenando a remessa dos autos ao juiz, a fim de ser sanado o vício.

Art. 561. Rejeitada a preliminar, ou se com ela compatível a apreciação do mérito, seguir-se-ão a discussão e julgamento da matéria principal, pronunciando-se sobre esta os juízes vencidos na preliminar.

• CARACTERIZAÇÃO DAS ALEGAÇÕES COMO PRELIMINARES OU DE MÉRITO: é muito comum que os recursos apresentados pelos contribuintes não distingam bem as alegações como preliminares ou de mérito, trazendo-as, muitas vezes, misturadas ao longo da peça processual (o que se justifica até por conta de que, no processo administrativo, não há necessidade de representação por advogado). De qualquer modo, cabe ao julgador fazer a distinção, apreciando antes as preliminares para só depois, então, se for o caso, adentrar nas questões de mérito.

• INCOMPATIBILIDADE ENTRE PRELIMINARES E MÉRITO - NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO PARA FINS DE NÃO-APRECIACÃO DO MÉRITO: A regra contida no art. 28 obriga o julgamento do mérito, quando houver julgamento da preliminar, desde que o julgamento desta não seja incompatível logicamente com o julgamento daquele. O julgamento da preliminar não necessariamente é incompatível com o julgamento do mérito, em especial quando o julgamento é contrário à pretensão do contribuinte. Rejeitada a preliminar, fundamentadamente, passa-se necessariamente ao exame do mérito; acolhida a preliminar, deve-se passar ao exame da sua compatibilidade com o mérito da lide: havendo compatibilidade, o mérito deve ser julgado, e no caso contrário não. Tendo em vista que o dispositivo é cogente, é importante que, em caso de não julgamento, o julgador demonstre e fundamente a incompatibilidade, pois, se não o fizer, a decisão será nula, eis que viola a norma do artigo 28. Em outras palavras: não havendo incompatibilidade há que ser julgado o mérito; havendo, há que ser demonstrada a incompatibilidade que impossibilita o julgamento do mérito (Leandro Paulsen & René Bergmann Ávila. *Direito Processual Tributário*. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2003, p.28).

• RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO - PORTARIA MF n.º 259/1980 - Determina que o reconhecimento da prescrição, por parte dos agentes da Receita Federal, condiciona-se à invocação expressa do benefício. Tal orientação segue o disposto no direito processual: a prescrição deve ser suscitada pelas partes, na petição inicial ou na contestação, e a decadência decretada *ex officio*, a qualquer tempo, por parte do juiz.

• NECESSIDADE DE APRECIACÃO DE TODAS AS ALEGAÇÕES CONSTANTES DA IMPUGNAÇÃO - Jurisprudência:

PRELIMINAR - AUSÊNCIA DE ANÁLISE - ANULAÇÃO - Deve ser anulada, no sentido de ser proferida outra, a decisão singular que não abrange todos os aspectos, quer preliminares, quer de mérito, abordados na peça impugnatória. Processo que se anula, a partir da decisão de primeira instância, inclusive. (2º Conselho de Contribuintes/3a. Câmara/ACÓRDÃO n.º 203-06343 de 23/02/2000, publicado no DOU de 23/06/2000)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

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

• **VERDADE FORMAL E VERDADE MATERIAL:** a expressiva maioria dos doutrinadores estabelece como um dos princípios básicos do processo administrativo o da “verdade material”; pela verdade material, ou substancial, não estaria adstrito o julgador a uma pré-hierarquização do material probatório ou a uma limitação apriorística do alcance de sua atuação cognitiva. A distinção entre verdade material e verdade formal nasceu da contraposição entre processo penal e processo civil, escudando-se na convicção de que neste último os interesses/bens em jogo seriam bem menos relevantes que naquele. Assim, justificada estaria um menor grau de segurança no processo civil, trocando-se a maior certeza pela maior celeridade; em outros termos, adota-se a verdade formal, como consequência de um procedimento permeado por inúmeras formalidades para a colheita das provas, por inúmeras presunções legais definidas aprioristicamente pelo legislador, etc. Tal distinção, entretanto, entre verdade material e verdade formal, tem sido gradativamente eliminada pela doutrina pátria, como o evidencia o seguinte excerto:

“Atualmente, a distinção entre verdade formal e substancial perdeu seu brilho. A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação, corretamente considerando que os interesses objeto da relação jurídica processual penal não têm particularidade nenhuma que autorize a inferência de que se deve aplicar a estes método de reconstrução dos fatos diverso daquele adotado pelo processo civil. Realmente, se o processo penal lida com a liberdade do indivíduo, não se pode esquecer que o processo civil labora também com interesses fundamentais da pessoa humana – como a família e a própria capacidade jurídica do indivíduo e os direitos metaindividuais – pelo que totalmente despropositada a distinção da cognição entre as áreas. [...] A idéia de verdade formal é, portanto, absolutamente inconsistente e, por esta mesma razão, foi (e tende a ser cada vez mais), paulatinamente, perdendo seu prestígio no seio do processo civil. A doutrina mais moderna nenhuma referência mais faz a este conceito, que não apresenta qualquer utilidade prática, sendo mero argumento retórico a sustentar a posição cômoda do juiz de inércia na reconstrução dos fatos e a freqüente dissonância do produto obtido no processo com a realidade fática.” (Luiz Guilherme Marinoni & Sérgio Cruz Arenhart *in* *Cognição e Conceito de Prova – Comentários ao Código de Processo Civil – Volume 5* – Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 37)

A superação da dicotomia entre verdade formal e verdade material não leva, entretanto, à consagração desta última. Com efeito, a verdade absoluta ainda está no campo da utopia, do ideal, fazendo com que a busca do julgador seja antes pela verossimilhança, ou seja, por uma ordem de aproximação e probabilidade; a busca da verdade material demandaria tempo demais, e o resultado final, mesmo assim, continuaria a ser uma mera aproximação da verdade. Sem que se entre no campo dos novos paradigmas da verdade – veiculados por alguns doutrinadores -, certo é que se tem hoje a idéia de um processo necessariamente pontuado por alguns limites – temporais ou materiais – à cognição probatória, mas que supera a distinção entre verdade formal e verdade material, como meio de assecuração de uma decisão produzida em tempo razoável. No processo administrativo, impõe-se a mesma superação. Com o crescente enrijecimento do procedimento – operado por disposições como a que prevê prazos preclusivos para a apresentação de provas -, há que se reconhecer a superveniência de um formalismo moderado para o PAF, voltado ao reconhecimento de que, mesmo nesta esfera, a verdade material é um mito, e que o julgador, na expressiva maioria das vezes, acaba chegando apenas a um juízo de verossimilhança; e este juízo de verossimilhança fica corroborado pela união, a estas limitações de ordem processual, das várias presunções de direito material embutidas na legislação tributária.

• **COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE - PARECER NORMATIVO CST n.º 329/1970:** *Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **Artigo 1.º do Decreto n.º 73.529, de 21/01/1974 (Ato revogado pelo artigo 12 do Decreto n.º 2.346, de 10/10/1997):**

Art. 1.º - É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinário.

• **PORTARIA MF n.º 609/1979:**

I - A interpretação da legislação tributária promovida pela Secretaria da Receita Federal, através de atos normativos expedidos pelas suas Coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.

II - Os órgãos do Ministério da Fazenda que discordarem do entendimento dos atos normativos referidos no item anterior deverão propor sua alteração ao Secretário da Receita Federal.

• **PORTARIA SRF n.º 3.608/1994:**

IV - Os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão 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 Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

• **Parágrafo 2.º do artigo 48 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996:**

Art. 48 - [...]

§ 2.º - Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

• **PORTARIA MF n.º 258, de 24/08/2001:**

Art. 7.º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

• **DRJ – VINCULAÇÃO DOS JULGADORES - Artigo 7.º da Portaria MF n.º 258/2001:**

Art. 7.º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

• **VINCULAÇÃO DOS JULGADORES - FUNDAMENTO:** a vinculação dos agentes fiscais aos atos emanados da Secretaria da Receita Federal, estabelecida em vários atos legais, tem sua origem na competência atribuída ao órgão para interpretar e aplicar a legislação tributária, como previsto no inciso III do artigo 1.º do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005:

Art. 1.º A Secretaria da Receita Federal, [...], tem por finalidade: [...] III – Interpretar e aplicar a legislação fiscal, aduaneira e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução; [...].

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.

• **LAUDOS – VALOR PROBANTE E GRAU DE VINCULAÇÃO DO JULGADOR:**

(a) em regra, os laudos não vinculam o julgador: como ressalta Luiz Henrique Barros (in Processo Administrativo Fiscal, Ed. Resenha Tributária, p.72), os julgadores não estão vinculados às conclusões dos laudos, não obstante a grande significação da perícia como meio de apuração de fatos cujo conhecimento depende do saber e da experiência de técnicos. Em verdade, tais conclusões poderão ser até desprezadas, dado que, como as demais provas, a pericial, no sistema probatório pátrio, também se sujeita à livre apreciação do juiz.

(b) exceção: a exceção à regra geral da não vinculação dos julgadores aos laudos está no *caput* do artigo 30 do Decreto n.º 70.235/1972, dispositivo este que atribui aos laudos e pareceres do Laboratório

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres, o vigor de uma prova só afastável diante da demonstração da existência de vícios em suas lavraturas.

§ 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 acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)*

Art. 31. A decisão conterá 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 8.748/1993)*

• **Redação original:**

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação.

• **ACÓRDÃO DAS DRJs – ESTRUTURA - Art. 6.º da Portaria MF n.º 258, de 24/08/2001:**

Art. 6º Ao julgador incumbe elaborar relatório, voto e ementa nos processos em que for relator, propor diligência e proferir voto.

• **ACÓRDÃO DAS DRJs – DISPENSA DA ELABORAÇÃO DE EMENTA – Portaria SRF n.º 1.364, de 10/11/2004:**

*Art. 1º Fica dispensado de conter ementa o acórdão resultante de julgamento de processo que contenha:
I - exigência de crédito tributário ou manifestação de inconformidade contra indeferimento de direito creditório, de valor inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), assim considerado principal e multa de ofício; ou
II - manifestação de inconformidade relativa a reconhecimento de isenção e de benefício fiscal.*

Art. 2º A dispensa de que trata o art. 1º não se aplica a processo:

I - que envolva compensação de prejuízo fiscal;

II - de apuração de preço de transferência; ou

III - de que tenha resultado representação fiscal para fins penais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **Jurisprudência administrativa:**

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - DECISÃO - Implica preterição do direito de defesa a omissão da autoridade em consignar na decisão os argumentos que embasaram suas razões para decidir, tornando-a, em consequência, imotivada. Não supre a ausência dos requisitos especificados no art. 31 do Decreto n.º 70.235/72 a remissão a outro processo onde esses fundamentos estariam presentes. Decisão que se anula com base no que dispõe o art. 59, II, do mesmo diploma legal. (Acórdão n.º 104-6.727/1989, do 1.º CC)

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - INEXISTÊNCIA - O julgador administrativo não se vincula ao dever de responder, um a um, o feixe de argumentos postos pelo peticionário, desde que já tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. Recurso negado. (1º Conselho de Contribuintes/1a. Câmara/ACÓRDÃO n.º 101-94.239 de 12/06/2003, publicado no DOU de 05/08/2003)

NULIDADE - Decisão omissa quanto ao exame de argumentos apresentados para defesa do contribuinte deve ser declarada nula, por ensejar cerceamento do direito de defesa e supressão de instância (Decreto n.º 70.235/72, artigos 31 e 59). (Acórdão n.º 203-06323, de 22/02/2000, 2.º CC)

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.

• **CERTIDÃO NEGATIVA DURANTE O PRAZO PARA CUMPRIMENTO DA DECISÃO – Ato Declaratório (Normativo) CST/COSIT n.º 5, de 27/01/1995:** *Poderá ser expedida certidão positiva de débitos, com efeitos de certidão negativa (art. 206 do CTN), no decorrer do prazo previsto no art. 31, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235/72, quando requerida por sujeito passivo intimado na forma desse dispositivo.*

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.

• **CORREÇÃO DE INEXATIDÕES MATERIAIS – PEDIDO DE RETIFICAÇÃO - § 1.º do art. 22 e art. 27 da Portaria MF n.º 258, de 24/08/2001:**

Art. 22. [...]

§ 1.º Para a correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes no acórdão, é proferido novo acórdão.

[...]

Art. 27. O requerimento da autoridade incumbida da execução do acórdão ou do sujeito passivo para correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão é rejeitado por despacho irrecorrível do presidente da turma, quando não demonstrar, com precisão, a inexatidão ou o erro.

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

• **INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO - ENCAMINHAMENTO DO PROCESSO À PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL - PORTARIA MF n.º 314, de 25/08/1999 (DOU de 31/08/1999) - Revogação das Portarias MF n.º 260/1995 e MF n.º 189/1997 -** Com a edição da Portaria MF n.º 314/1999, foram revogadas as Portarias n.º 260/1995 e n.º 189/1997, que determinavam o encaminhamento à PFN daqueles processos em relação aos quais houvesse sido interposto recurso voluntário por parte do contribuinte. Tal é a íntegra desta nova Portaria:

Art. 1.º. Ficam revogadas as Portarias MF n.º 189, de 11 de agosto de 1997, e 260, de 24 de outubro de 1995.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Parágrafo único. Os processos fiscais a que se referem aqueles atos e que na data de publicação desta Portaria encontrarem-se encaminhados à Procuradoria Estadual ou Seccional da Fazenda Nacional serão imediatamente restituídos ao órgão preparador, independentemente de qualquer manifestação, para encaminhamento à respectiva Delegacia da Receita Federal de Julgamento e, em seqüência, ao Conselho de Contribuintes.

Art. 2.º. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Para fins de informação, era este o conteúdo do art. 1.º da Portaria MF n.º 260, de 24/10/1995, com a redação dada ao art. 1.º pela Portaria MF n.º 189, de 11/08/1997:

Art. 1.º. Interposto recurso voluntário contra decisão do delegado das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, o processo fiscal será encaminhado pelo órgão preparador do domicílio fiscal do sujeito passivo à Procuradoria Estadual ou Seccional da Fazenda Nacional da respectiva jurisdição, nas hipóteses previstas no parágrafo primeiro deste artigo, para oferecimento de contra-razões no prazo de trinta dias, e, a seguir, encaminhado à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em que foi proferida a decisão de primeira instância, para remessa ao Conselho de Contribuintes competente.

§ 1.º. A Procuradoria da Fazenda Nacional, Estadual ou Seccional, oferecerá contra-razões nos processos onde:

I - 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);

II - assim o determinar o Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou os Procuradores-Gerais Adjuntos da Fazenda Nacional.

§ 2.º. Compete ao órgão preparador verificar o montante atualizado do crédito tributário para fins do disposto no inciso I do parágrafo anterior, inclusive mediante discriminação dos valores pertinentes ao lançamento principal e aos eventuais lançamentos decorrentes, mesmo quando veiculados no mesmo processo.

§ 3.º. O disposto no inciso I do parágrafo primeiro deste artigo não se aplica nas hipóteses onde haja lei ou ato do Poder Executivo determinando que a administração tributária federal, com relação aos créditos que sejam objeto do recurso voluntário, abstenham-se de constituí-los, declare-os extintos, formule desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas ou deixe de interpor recursos de decisões judiciais.

§ 4.º. Sem prejuízo da apuração das responsabilidades administrativas concorrentes, a ausência de encaminhamento do processo fiscal à Procuradoria, Estadual ou Seccional, da Fazenda Nacional na hipótese do inciso I do parágrafo primeiro deste artigo não importa em nulidade ou em necessidade de repetir o ato.

• PROCEDIMENTO A SER ADOTADO NO CASO DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO CONTRA EXIGÊNCIA JÁ DECLARADA DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA – Memorando COSIT n.º 195/1996: Ver nota ao parágrafo único do artigo 42.

• Jurisprudência Administrativa:

MATÉRIA PRECLUSA - Nega-se provimento a questão expressamente acolhida pelo contribuinte em sua impugnação e que vem a ser demandada na petição de recurso por constituir matéria preclusa. (Acórdão n.º 103-11493, de 21/08/1991)

MATÉRIA PRECLUSA - Questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vem ser demandada na petição de recurso, constitui matéria preclusa da qual não se toma conhecimento. (Acórdão n.º 101-73757, de 23/11/1982)

§ 1.º. No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício. *(Redação dada pelo artigo 32 da Lei n.º 10.522, de 19/07/2002)*

• Redação anterior (parágrafo, anteriormente único, acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993 e reenumerado, com revisão do texto, para parágrafo 1.º, pelo art. 32 da Medida Provisória n.º

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

1.621/1997, depois Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001 – apenas na posterior conversão desta MP na Lei n.º 10.522/2002 é que foi trazida a redação atual do dispositivo):

§ 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.

• **Redação original:**

Parágrafo único. No caso em que for dado provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir a partir da ciência, pelo sujeito passivo, de decisão proferida no julgamento do recurso de ofício.

§ 2.º. Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física. *(Redação dada pelo artigo 32 da Lei n.º 10.522, de 19/07/2002)*

• **Redação original (dispositivo havia sido acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória n.º 1.973, de 29/06/2000, depois Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001 - apenas na posterior conversão desta MP na Lei n.º 10.522/2002 é que foi trazida a redação atual do dispositivo):**

§ 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.

§ 3.º. O arrolamento de que trata o § 2.º será realizado preferencialmente sobre bens imóveis. *(Redação dada pelo artigo 32 da Lei n.º 10.522, de 19/07/2002)*

• **Redação original (dispositivo havia sido acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória n.º 1.973, de 29/06/2000, depois Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001 - apenas na posterior conversão desta MP na Lei n.º 10.522/2002 é que foi trazida a redação atual do dispositivo):**

§ 3.º. Alternativamente ao depósito referido no parágrafo anterior, o recorrente poderá prestar garantias ou arrolar, por sua iniciativa, bens e direitos de valor igual ou superior à exigência fiscal definida na decisão, limitados ao ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

§ 4.º. O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à operacionalização do arrolamento previsto no § 2.º. *(Redação dada pelo artigo 32 da Lei n.º 10.522, de 19/07/2002)*

• **Redação original (dispositivo havia sido acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória n.º 1.973, de 29/06/2000, depois Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001 - apenas na posterior conversão desta MP na Lei n.º 10.522/2002 é que foi trazida a redação atual do dispositivo):**

§ 4.º. A prestação de garantias e o arrolamento de que trata o parágrafo anterior serão realizados preferencialmente sobre bens imóveis.

• **ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS PARA FINS DE SEGUIMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO – PROCEDIMENTOS** - Em face do comando inserto no artigo 7.º do Decreto n.º 3.717/2001, os procedimentos para fins de arrolamento de bens e direitos para fins de seguimento de recurso voluntário acabaram disciplinados nos artigos 2.º a 6.º da Instrução Normativa SRF n.º 264, de 20/12/2002:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Arrolamento para Seguimento de Recurso Voluntário

Art. 2º O recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.

§ 1º Na hipótese de o valor dos bens e direitos arrolados ser inferior ao previsto no caput, o recurso poderá ter seguimento, desde que o arrolamento abranja a totalidade dos bens integrantes do ativo permanente ou do patrimônio do sujeito passivo.

§ 2º Considerar-se-á atendida a condição prevista no caput na hipótese de o recorrente efetuar o depósito de trinta por cento do valor da exigência fiscal definida na decisão.

§ 3º Para o cálculo do valor da exigência fiscal definida na decisão, será considerado o valor consolidado do débito na data do arrolamento de bens e direitos ou do depósito.

§ 4º No caso de conformidade parcial do autuado com a decisão de primeira instância, será excluído da exigência fiscal definida, para aplicação do percentual de que trata o caput, o valor correspondente à parte não recorrida.

§ 5º O arrolamento de bens e direitos será realizado preferencialmente sobre bens imóveis.

§ 6º Os bens e direitos serão avaliados pelo valor do patrimônio da pessoa física, constante da última declaração de rendimentos apresentada, ou do ativo permanente da pessoa jurídica registrado na contabilidade, deduzido, nesse último caso, o valor das obrigações trabalhistas reconhecidas contabilmente.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de a exigência fiscal ser inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Art. 3º O arrolamento de bens e direitos para seguimento de recurso voluntário será efetuado por iniciativa do recorrente, conforme modelo constante do Anexo I, aplicando-se as disposições dos §§ 2º, 3º, 5º e 8º do art. 64 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

§ 1º No caso de pessoa jurídica, deverão ser considerados os bens e direitos de todos os estabelecimentos, devendo o arrolamento ser efetuado por iniciativa do estabelecimento matriz.

§ 2º No caso de pessoa física, o arrolamento poderá incluir os bens que estiverem em nome do cônjuge, desde que não gravados com cláusula de incomunicabilidade.

§ 3º Deverão ser arrolados, preferencialmente, os bens imóveis da pessoa física ou jurídica recorrente, integrantes de seu patrimônio, classificados, no caso de pessoa jurídica, em conta integrante do ativo permanente, segundo as normas fiscais e comerciais.

§ 4º Caso a pessoa física não possua imóveis passíveis de arrolamento, deverão ser arrolados bens móveis ou direitos constantes de seu patrimônio.

§ 5º Caso a pessoa jurídica não possua bens imóveis, serão arrolados outros bens integrantes de seu ativo permanente.

Art. 4º A Delegacia da Receita Federal (DRF), a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat), a Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf), a Inspeção da Receita Federal ou a Alfândega (ALF) do domicílio tributário do sujeito passivo deverá encaminhar, para fins de averbação, a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento (Anexo I), anexa ao Ofício constante do Anexo II, conforme a seguinte especificação:

I - imóveis, ao Cartório do Registro Imobiliário;

II - veículos automotores, ao órgão de trânsito dos Estados e do Distrito Federal;

III - embarcações, à Capitania dos Portos;

IV - aeronaves, ao Departamento de Aviação Civil (DAC);

V - ações, à pessoa jurídica emissora;

VI - quotas ou títulos patrimoniais de Bolsas de Valores, de Bolsas de Mercadorias, de Bolsas de Mercadorias e Futuros, de Entidades de Liquidação e Custódia ou de assemelhadas, à respectiva entidade;

VII - quotas, à Junta Comercial do registro do contrato social da pessoa jurídica ou ao Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

§ 1º Será anexada ao processo administrativo fiscal a cópia da Relação de Bens e Direitos para Arrolamento.

§ 2º Na hipótese de bens e direitos não passíveis de registro, a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento (Anexo I) deverá permanecer no processo administrativo fiscal.

Art. 5º O sujeito passivo fica obrigado a comunicar, no prazo de cinco dias, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) a que se refere o caput do art. 4º, a alienação ou a transferência de qualquer dos bens ou direitos arrolados.

§ 1º O titular do órgão de registro deverá comunicar, no prazo de quarenta e oito horas, à unidade da SRF de que trata o caput do art. 4º, a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas neste artigo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 2º O descumprimento do disposto no § 1º implicará a imposição da penalidade prevista no art. 9º do Decreto-lei n.º 2.303, de 21 de novembro de 1986, observada a conversão a que se refere o art. 3º, inciso I, da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e o art. 30 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, independentemente de outras cominações legais, inclusive em decorrência de dano ao Erário que vier a ser causado pela omissão ou inexactidão da comunicação.

§ 3º A ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no caput obriga o sujeito passivo a arrolar outros bens e direitos em substituição aos alienados ou transferidos, sem prejuízo do disposto no caput e § 1º do art. 2º.

Art. 6º Extinto o crédito tributário, a autoridade administrativa da unidade da SRF do domicílio fiscal do sujeito passivo comunicará o fato aos órgãos relacionados no art. 4º, para serem cancelados os registros pertinentes ao arrolamento, nos termos do modelo de ofício constante do Anexo III.

• ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS PARA FINS DE SEGUIMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO QUANDO JÁ EXISTIR ARROLAMENTO PARA ACOMPANHAMENTO DO PATRIMÔNIO DO SUJEITO PASSIVO – Artigo 12 da Instrução Normativa SRF n.º 264, de 20/12/2002:

Art. 12. Quando se verificar a ocorrência simultânea das hipóteses de arrolamento de bens e direitos referidas nos arts. 2º e 7º, considera-se atendida a condição para dar seguimento ao recurso voluntário com o arrolamento efetuado para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo.

• ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS PARA FINS DE SEGUIMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO – INSUFICIÊNCIA DO ARROLAMENTO – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 5, de 08/04/2003: Quando constatado pelo órgão preparador que o valor dos bens e direitos arrolados pelo sujeito passivo para fins de seguimento do recurso voluntário por ele apresentado ao Conselho de Contribuintes não atingiu trinta por cento da exigência fiscal mantida na decisão administrativa de 1ª instância, referido órgão deve promover a intimação do sujeito passivo para, no prazo de cinco dias, contado do recebimento da intimação, informar se o arrolamento por ele efetuado abrangeu a totalidade dos bens e direitos integrantes de seu ativo permanente ou patrimônio. Se, após o transcurso do prazo de cinco dias, o sujeito passivo não responder à intimação efetuada pelo órgão preparador ou não declarar que os bens e direitos arrolados correspondem à totalidade daqueles integrantes de seu ativo permanente ou patrimônio, a autoridade administrativa, mediante despacho fundamentado, deverá negar seguimento ao recurso.

§ 5.º. O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à operacionalização do depósito, da prestação de garantias e do arrolamento referidos nos parágrafos anteriores. *(Acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória n.º 1.973, de 29/06/2000, depois Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001, e posteriormente revogado pelo artigo 32 da Lei n.º 10.522, de 19/07/2002)*

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 9.532/1997)*

• Redação anterior (dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1997):

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário de valor total (lançamentos principal e decorrentes), atualizado monetariamente na data da decisão, superior a 150.000 (cento e cinquenta mil) Unidades Fiscais de Referência (UFIR);

• Redação original:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo ou de multa de valor originário, não corrigido monetariamente, superior a 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• Anteriormente à data de entrada em vigência da Lei n.º 8.748/1993, os limites de alçada para a interposição de recurso de ofício estavam fixados nas INs SRF n.º 141/1992 e 62/1993.

• **Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 01, de 07/01/1997** - exclui do cômputo do limite de alçada o valor da multa de ofício exonerado em face da redução desta penalidade, operada pelos artigos 44 e 61 da Lei n.º 9.430/96.

• **LIMITE DE ALÇADA - PORTARIA MF n.º 375, de 07/12/2001** - Com a edição da Portaria MF n.º 375, de 07/12/2001, a competência para a interposição de recurso de ofício, anteriormente atribuída pelo artigo 1.º da Portaria MF n.º 333, de 11/12/1997, aos Delegados de Julgamento, passou a ser do Presidente de cada uma das Turmas de Julgamento. Não houve, entretanto, mudança no valor do limite de alçada, que continua a ser de R\$ 500.000,00 (incluindo tributo e multa). É tal a íntegra do artigo 2.º da Portaria MF n.º 375/2001:

Art. 2.º - O Presidente da turma de julgamento das DRJ deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). (grifou-se)

• **HIPÓTESES DE DESCABIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO:**

(a) **Lei n.º 10.522, de 19/07/2002 (resultante da conversão da Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001, antes Medida Provisória n.º 1.621, de 12/06/1998): Art. 27.** *Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas, pela autoridade fiscal da jurisdição do sujeito passivo, em processo relativo a restituição de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e a ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados.* (grifou-se)

(b) **Parecer COSIT n.º 33, de 07/06/1999** - Não cabe recurso de ofício da autoridade lançadora nos casos em que, em face de revisão de ofício do lançamento - efetuada com base nos artigos 145, III, 147, § 2.º, e 149 do CTN -, o sujeito passivo seja exonerado do pagamento de tributos e contribuições e encargos de multa em valor total superior ao limite de alçada hoje previsto na Portaria MF n.º 333/1997.

• **TELEX COSIT/CIRCULAR n.º 035, de 01/02/1994** - *Tendo por objetivo tornar mais célere a tramitação dos processos de determinação e exigência de créditos tributários ou de contribuições, em que a decisão de primeira instância contenha recurso de ofício parcial, solicito seja transmitida, às autoridades julgadoras da jurisdição desta Suprefaz, recomendação no sentido de que, uma vez proferida decisão naquelas condições, dela seja dada, desde logo, ciência ao sujeito passivo, para fins de eventual interposição de recurso voluntário da respectiva parte desfavorável. Os processos em tais condições deverão ser enviados ao Conselho de Contribuintes somente após decorrido o prazo para interposição de recurso voluntário.*

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

• **COMPETÊNCIA PARA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO - DERROGAÇÃO DO INCISO II DO ARTIGO 34 DO DECRETO n.º 70.235/1972** - O dispositivo constante do inciso II do artigo 34 do Decreto n.º 70.235/1972, que determina à autoridade de primeira instância que recorra de ofício (à segunda instância) sempre que deixar de aplicar pena de perdimento de mercadoria, encontra-se derogado tacitamente pelo § 4.º do artigo 27 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 (artigo 690 do Decreto n.º 4.543, de 26/12/2004 - Regulamento Aduaneiro), que instituiu instância única para o julgamento de lides da área de mercadorias estrangeiras apreendidas e com rito próprio. De se ressaltar, no entanto, que no caso de mercadorias apreendidas com base na legislação do IPI, continua a ser aplicado o dispositivo do Decreto n.º 70.235/1972.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 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.

• **REGIMENTO INTERNO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES - Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998** - A Portaria MF n.º 55/1998 revogou as Portarias MF de n.ºs 537, 538 e 539, todas de 17/07/1992, e aprovou um Regimento Interno único para os Conselhos de Contribuintes, constante de seu Anexo II.

• **COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO DE ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE - Artigo 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Anexo II da Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998), acrescentado pelo artigo 5.º da Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002** - De há muito se discute, nas mais diversas esferas, a complexa questão acerca da possibilidade de os Conselhos de Contribuintes afastarem a aplicação de uma lei ou ato normativo, por entendê-los inconstitucionais. Em relação às Delegacias de Julgamento sempre houve disposições expressas determinando a vinculação das manifestações destas unidades ao entendimento da Secretaria da Receita Federal (exemplos são a Portaria SRF n.º 3.608/1994 e a Portaria MF n.º 258, de 24/08/2001, indicadas nas notas ao artigo 29). Quanto aos CC, apenas agora, com o acréscimo do artigo 22A ao seu Regimento Interno, é que passou a ter-se comando legal de efeitos similares:

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal.

• **APRESENTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS E DOCUMENTOS E PEDIDO DE DILIGÊNCIAS JUNTO AOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES - Parágrafo 7.º do Artigo 18 do Anexo II da Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998:**

Art. 18 [...]

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 7.º É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, enquanto o processo estiver com o Relator, mediante requerimento ao Presidente da Câmara, apresentar esclarecimentos ou documentos, hipótese em que será dada vista à parte contrária, e requerer diligência, que se deferida do resultado dar-se-á ciência às partes.

• **ACOMPANHAMENTO DO JULGAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS-FISCAIS NOS CONSELHOS DE CONTRIBUENTES E NA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS – Portaria SRF n.º 1.024, de 22/08/2002:**

Art. 1º O julgamento de processos administrativos-fiscais, no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, será acompanhado por Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) em atividade nas áreas de fiscalização de tributos e contribuições internos ou aduaneiros.

Parágrafo único. Os AFRF referidos no caput serão designados, conforme o caso, mediante ato da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) e da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana).

Art. 2º Incumbe aos AFRF referidos no art. 1º:

I - elaborar relatórios sobre os julgamentos que houver acompanhado;

II - subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional com as informações necessárias à defesa dos créditos tributários;

III - propor, à Cofis ou à Coana, medidas para o aperfeiçoamento das normas e procedimentos relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. O oferecimento de subsídios de que trata o inciso II poderá ser realizado, por solicitação de Procurador da Fazenda Nacional, na forma de assistência no curso do julgamento.

• **VISTA DOS AUTOS E PEDIDO DE FORNECIMENTO DE CÓPIAS DE PEÇAS PROCESSUAIS JUNTO AOS CONSELHOS DE CONTRIBUENTES – Parágrafo 8.º do Artigo 18 do Anexo II da Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998:**

Art. 18 [...]

§ 7.º É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, salvo se o processo estiver com o Relator, requerer ao Presidente da Câmara vista dos autos na Secretaria ou o fornecimento de cópias de peças processuais, cabendo ao Chefe da Secretaria da Câmara certificar nos autos.

• Ver notas ao artigo 29 supra, em relação aos efeitos das decisões judiciais nas normas e procedimentos da Administração Pública.

§ 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.

• **ALTERAÇÃO DA COMPETÊNCIA** - A competência para julgamento do recurso especial de que trata o presente parágrafo passou a ser da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em razão do Decreto n.º 83.304/1979 (ver nota junto ao inciso I do artigo 26 supra).

• **DECISÕES INTERLOCUTÓRIAS E DECISÕES CONTRÁRIAS À FAZENDA NACIONAL PROFERIDAS PELOS CONSELHOS DE CONTRIBUENTES – OBRIGATORIEDADE DE INTIMAÇÃO DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL ATUANTES JUNTO AOS CONSELHOS – Artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998 (Anexo II), com a redação dada pela Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002:**

Art. 44. Atuarão junto aos Conselhos, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os Procuradores credenciados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1.º O credenciamento far-se-á em ofício do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao Presidente do respectivo Conselho.

§ 2.º Sob pena de nulidade, os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados serão intimados dos despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários ao interesse da Fazenda Nacional.

§ 3.º É facultado aos Procuradores da Fazenda Nacional terem vista dos autos fora da Secretaria da Câmara, mediante controle em livro próprio.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 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.

• **EMBARGO DE DECLARAÇÃO** - Nos termos do artigo 27 no Anexo II (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes) da Portaria n.º 55/1998, cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara. O prazo para interposição é de cinco dias, contados da ciência do acórdão, e podem fazê-lo o Conselheiro da Câmara, o Procurador da Fazenda Nacional, o sujeito passivo, a autoridade julgadora de primeira instância ou a autoridade encarregada da execução do acórdão.

§ 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 75.445/1975. Ver também o art. 50 da Lei n.º 8.541/1992, a seguir)*

I - *(Revogado indiretamente pelo art. 50 da Lei n.º 8.541/1992, 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 23/12/1992)*

• **Redação original:**

I - de decisão que der provimento a recurso de ofício;

II - de decisão que negar provimento, total ou parcialmente, a recurso voluntário.

• **Lei n.º 8.541/1992, artigo 50** - *Não será admitido pedido de reconsideração de julgamento dos Conselhos de Contribuintes.*

• **CORREÇÃO DE INEXATIDÕES - REGIMENTO INTERNO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTE**S - O Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes prevê a possibilidade de que sejam sanadas as inexatidões em seus acórdãos, conforme expresso no artigo 28 do Anexo II da Portaria n.º 55/1998. Tais correções serão efetuadas 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.

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

• **ALTERAÇÃO DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO DE RECURSOS ESPECIAIS** - A competência privativa do Ministro da Fazenda para julgamento dos recursos especiais foi dividida, a partir do Decreto n.º 83.304, de 28/03/1979, com a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, à qual foi conferida a competência para o julgamento dos referidos recursos especiais, nas hipóteses já listadas na nota ao inciso I do artigo 26 supra.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **NATUREZA E FUNÇÃO DOS RECURSOS ESPECIAIS:** ao contrário das demais espécies recursais, que se destinam precipuamente à defesa dos interesses das partes (em especial do sujeito passivo), os recursos especiais se dirigem, antes de qualquer outra coisa, à correta aplicação da legislação, à eliminação das interpretações divergentes, à uniformização dos entendimentos das instâncias do contencioso administrativo. Como as decisões administrativas, apesar de não terem caráter normativo, condicionam condutas dos sujeitos passivos, é compreensível a existência de instrumentos processuais que atenuem as inevitáveis divergências entre decisões de instâncias diversas.

• **REGIMENTO INTERNO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998** - A Portaria MF n.º 55/1998 revogou a Portaria MF de n.º 540, de 17/07/1992, e aprovou um novo Regimento Interno para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, constante de seu Anexo I.

• **COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE – Artigo 22A do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Anexo I da Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998), acrescentado pelo artigo 2.º da Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002** – De há muito se discute, nas mais diversas esferas, a complexa questão acerca da possibilidade de os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais afastarem a aplicação de uma lei ou ato normativo, por entendê-los inconstitucionais. Em relação às Delegacias de Julgamento sempre houve disposições expressas determinando a vinculação das manifestações destas unidades ao entendimento da Secretaria da Receita Federal (exemplos são a Portaria SRF n.º 3.608/1994 e a Portaria MF n.º 258, de 24/08/2001, indicadas nas notas ao artigo 29). Quanto à CSRF, apenas agora, com o acréscimo do artigo 22A ao seu Regimento Interno, é que passou a ter-se comando legal de efeitos similares:

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado à Câmara Superior de Recursos Fiscais afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal.

• **AGRAVO** - a Portaria n.º 55/1998 trouxe, no artigo 9.º de seu Anexo I (Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais), a previsão de interposição de agravo, tendente este ao pedido de reexame, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, da admissibilidade do recurso especial, no caso de o seguimento do mesmo ter sido negado pelo Conselho de Contribuintes. O prazo para a interposição é de cinco dias, contados da ciência do despacho denegatório.

• **CORREÇÃO DE INEXATIDÕES - REGIMENTO INTERNO DA CSRF** - O Regimento Interno da CSRF prevê a possibilidade de que sejam sanadas as inexatidões em seus acórdãos, conforme expresso no artigo 28 do Anexo I da Portaria n.º 55/1998. Tais correções serão efetuadas 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.

• **APRESENTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS E DOCUMENTOS E PEDIDO DE DILIGÊNCIAS JUNTO À CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS – Parágrafo 10.º do Artigo 17 do Anexo I da Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998:**

Art. 17 [...]

§ 10.º É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, enquanto o processo estiver com o Relator, mediante requerimento ao Presidente da Câmara, apresentar esclarecimentos ou documentos,

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

hipótese em que será dada vista à parte contrária, e requerer diligência, que se deferida do resultado dar-se-á ciência às partes.

• **VISTA DOS AUTOS E PEDIDO DE FORNECIMENTO DE CÓPIAS DE PEÇAS PROCESSUAIS JUNTO À CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS – Parágrafo 11.º do Artigo 17 do Anexo I da Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998:**

Art. 17 [...]

§ 7.º É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, salvo se o processo estiver com o Relator, requerer ao Presidente da Câmara vista dos autos na Secretaria ou o fornecimento de cópias de peças processuais, cabendo ao Chefe da Secretaria certificar nos autos.

• **COMPETÊNCIA PARA RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA DECORRENTES DA APLICAÇÃO DAS REGRAS FIXADAS NO ART. 1.º DO DECRETO N.º 2.562/1998 - PORTARIA MF N.º 24, de 25/01/2001:** ver nota ao inciso I do art. 26.

• **DECISÕES TERMINATIVAS E INTERLOCUTÓRIAS PROFERIDAS PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS – OBRIGATORIEDADE DE INTIMAÇÃO DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL ATUANTES JUNTO À CÂMARA – Artigo 37 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998 (Anexo I), com a redação dada pela Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002:**

Art. 37. Atuarão junto à Câmara, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os Procuradores credenciados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1.º O credenciamento far-se-á em ofício do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao Presidente da Câmara.

§ 2.º Sob pena de nulidade, os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados serão intimados dos despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários ao interesse da Fazenda Nacional.

§ 3.º É facultado aos Procuradores da fazenda Nacional terem vista dos autos fora da Secretaria, mediante controle em livro próprio.

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.

• **CONCEITO DE EQUIDADE** - Como explicita Maria Helena Diniz (in *Dicionário Jurídico*, Volume 2, São Paulo, Saraiva, 1998, p.353), tem-se por equidade a justiça do caso singular, o ideal de justiça quando aplicado na interpretação ou na adaptação da norma, conformando-se, pois, como uma "autorização, explícita ou implícita, de apreciar, equitativamente, um caso, estabelecendo uma norma individual para o caso concreto e tendo por base as valorações positivas do ordenamento jurídico. É um ato judiciário; um poder conferido ao magistrado para revelar o direito latente". Para Carlos Alberto Carmona (in *Arbitragem e Processo – Um Comentário à Lei n.º 9.307/96*, São Paulo, Malheiros, 1998, p.61) "[...] sendo a norma abstrata, criada para reger fatos-tipos, pode acontecer que em dado caso concreto ocorra circunstância que o legislador não havia previsto, tornando a incidência da norma injusta e inadequada. É nesta hipótese que atuaria a equidade, autorizando o legislador a mitigar a severidade da norma. Assim, quando autorizado a julgar por equidade, o julgador pode com largueza eleger as situações em que a norma não merece mais aplicação, ou porque a situação não foi prevista pelo legislador, ou porque a norma envelheceu e não acompanhou a realidade, ou porque a aplicação da norma causará injusto desequilíbrio entre as partes [...]".

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **COMPETÊNCIA PARA PROPOSIÇÃO DA APLICAÇÃO DA EQUIDADE** - Antes da edição da Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998, era competente para proposição da aplicação da equidade não apenas os Conselhos de Contribuintes, mas também a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em razão do inciso V do artigo 8.º da Portaria n.º 540/1992. No entanto, a Portaria n.º 55/1998, ao revogar a Portaria n.º 540/1992 e aprovar o novo Regimento Interno da CSRF, o fez sem incluir nas atribuições deste órgão, a competência referida, que permanece, assim, apenas com os Conselhos de Contribuintes.

• **COMPETÊNCIA PARA A APLICAÇÃO DA EQUIDADE - DECRETO-LEI N.º 1.042/1969 E EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 03/1993** - A extensão da competência do Ministro da Fazenda para aplicação da equidade, definida pelo Decreto-Lei n.º 1.042/1969 e restringida posteriormente pela Emenda Constitucional n.º 03/1993, está abordada na nota ao inciso II do artigo 26, supra.

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.

• **EMBARGO DE DECLARAÇÃO** - Nos termos do artigo 27 no Anexo I (Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais) da Portaria n.º 55/1998, cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma. O prazo para interposição é de cinco dias, contados da ciência do acórdão, e podem fazê-lo o Conselheiro da Câmara, o Procurador da Fazenda Nacional, o sujeito passivo, a autoridade julgadora de primeira instância ou a autoridade encarregada da execução do acórdão.

SEÇÃO IX DA EFICÁCIA E EXECUÇÃO DAS DECISÕES

Art. 42. São definitivas as decisões:

• **DEFINITIVIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS – EXTENSÃO:** a extensão do que se deve ter por decisão definitiva ou terminativa no âmbito do processo administrativo, está lapidarmente exposto no seguinte acórdão do 2.º Conselho de Contribuintes:

DECISÃO ADMINISTRATIVA – CONSELHO DE CONTRIBUINTEs – Apesar de serem terminativas, na esfera administrativa, em relação às questões decididas, as decisões do CC não têm atributos de coisa julgada, que são, em nosso sistema constitucional, privativos das decisões do Poder Judiciário. São, em sua natureza, um ato administrativo a que é conferido atributo especial, qual seja o de terminar, na esfera administrativa e em relação à Administração, os litígios entre esta e os contribuintes. O caráter terminativo de tais decisões administrativas, por não possuírem os atributos da coisa julgada, só pode ser definido em relação ao mérito das questões apreciadas, não envolvendo a apreciação delas mesmas enquanto atos administrativos, sendo perfeitamente aceitável a discussão da validade de tais decisões, em si pela Administração, sem que disto decorra violação do princípio estabelecido de sua terminatividade, visto que esta se define não em relação à decisão, em si, formalmente considerada, mas em relação a uma solução de mérito tomada validamente pelo órgão próprio. É princípio pacificamente aceito o da revogabilidade dos atos administrativos nulos, entre os quais se situam os praticados contra disposição de lei. Se, por um lado, não se pode considerar 'contrário' à lei um ato deste Conselho que a interprete, pois interpretar a lei dentro de critério de sua livre formulação é prerrogativa inerente à sua atividade julgadora, deve-se, por outro lado, considerar contrário à lei um ato que leve o Conselho a conhecer e pronunciar-se sobre determinado litígio, quando a lei dispõe que não lhe era permitido fazê-lo. (2.º CC, Acórdão n.º 51.648, de 16/04/1969, unânime, rel. Cons. Almeida Velloso)

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

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.

• **PROCEDIMENTO A SER ADOTADO NO CASO DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO CONTRA EXIGÊNCIA JÁ DECLARADA DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA – Memorando COSIT n.º 195/1996:**

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 n.º 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.

• **JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA COMO FONTE DE DIREITO TRIBUTÁRIO** - Dispõe o artigo 100, inciso II do CTN que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de direito tributário, como normas complementares das chamadas fontes primárias, quando a lei lhes atribuir eficácia normativa. Como inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do PAF, tal efeito, as mesmas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas (vide PN/CST n.º 390/1971).

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.

• **TERMO INICIAL DO CURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL:** com o transcurso, sem o pagamento ou o recurso (quando for o caso), do prazo de 30 dias previsto no artigo 43 do Decreto n.º 70.235/1972, tem início o curso do prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do crédito tributário (artigo 174 do CTN).

• **LIMITES DE VALOR PARA A INSCRIÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS NA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO E PARA O AJUIZAMENTO DAS EXECUÇÕES FISCAIS PELA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL** – Portaria MF n.º 049, de 01/04/2004:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o parágrafo único, inciso II, do art. 87 da Constituição da República Federativa do Brasil, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e no parágrafo único do art. 65 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, resolve:

Art. 1º Autorizar:

I - a não inscrição, como Dívida Ativa da União, de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e

II - o não ajuizamento das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 1º Não se aplicam os limites de valor para inscrição e ajuizamento quando se tratar de débitos decorrentes de aplicação de multa criminal.

§ 2º Entende-se por valor consolidado o resultante da atualização do respectivo débito originário mais os encargos e acréscimos legais ou contratuais vencidos, até a data da apuração.

§ 3º No caso de reunião de inscrições de um mesmo devedor, para os fins do limite indicado no inciso II, será considerada a soma dos débitos consolidados relativos às inscrições reunidas.

§ 4º O Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observados os critérios de eficiência, economicidade, praticidade e as peculiaridades regionais, poderá autorizar, mediante ato normativo, as unidades por ele indicadas a promover o ajuizamento de débitos de valor consolidado inferior ao estabelecido no inciso II.

Art. 2º A adoção das medidas previstas no art. 1º não afasta a incidência de atualização monetária, juros de mora, nem elide a exigência da prova de quitação em favor da Fazenda Nacional, quando prevista em lei, suspendendo a prescrição dos créditos a que se refere, de acordo com o disposto no art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.569, de 08 de agosto de 1977.

Art. 3º Os órgãos ou unidades responsáveis pela administração, apuração e cobrança de créditos da Fazenda Nacional não remeterão às Procuradorias da Fazenda Nacional processos relativos aos débitos de que trata o inciso I do art. 1º desta Portaria.

Parágrafo único. Os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) deverão ser agrupados:

I - por espécie de tributo, contribuição e respectivos acréscimos e multas;

II - os débitos de outras naturezas, inclusive multas;

III - no caso do Imposto Territorial Rural (ITR), débitos relativos ao mesmo imóvel rural.

Art. 4º O Procurador-Geral da Fazenda Nacional e o Secretário da Receita Federal, em suas respectivas áreas de competência, expedirão as instruções complementares ao disposto nesta Portaria, inclusive quanto à implementação de programas específicos para a cobrança dos débitos não sujeitos, respectivamente, à inscrição em Dívida Ativa e ao ajuizamento das execuções fiscais.

Art. 5º Os procedimentos de ajuizamento de execuções fiscais que estejam em curso no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional serão ajustados para atender ao disposto nesta Portaria, especialmente o contido no art. 1º.

Art. 6º Esta Portaria entra em vigor:

I - na data de sua publicação, em relação ao art. 1º, inciso II e §§ 1º a 4º; ficando revogado o inciso II e §§ 1º e 2º do art. 1º da Portaria n.º 289, de 31 de outubro de 1997, com a redação dada pela Portaria MF n.º 248, de 3 de agosto de 2000;

II - em 15 de abril de 2004, em relação aos demais dispositivos, ficando revogados, nessa data, o art. 1º, caput e inciso I, e arts. 2º e 5º da Portaria MF n.º 248, de 2000, e os arts. 2º e 4º da Portaria MF n.º 289, de 31 de outubro de 1997.

• **DESPACHO ANULATÓRIO DE LANÇAMENTO, EM FACE DE APRECIÇÃO DE MÉRITO POR PARTE DO SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL – Inaplicabilidade do art. 230, XXV, do Regimento Interno da SRF (aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005) – Parecer COSIT n.º 55, de 05/08/1999** – O Parecer COSIT n.º 55/1999 dispôs que “É manifesta a inaplicabilidade do disposto no inciso XXVI do art. 190 do Regimento Interno da SRF, quando for necessário adentrar-se no mérito do litígio para anular o lançamento”. O mencionado artigo 190 compunha o Regimento Interno da SRF aprovado pela Portaria MF n.º 227, de 03/09/1998, e seu conteúdo foi reproduzido nas revisões posteriores do Regimento, como tal o atual, o aprovado pela Portaria MF n.º 030/2005; neste atual Regimento, a disposição aparece no inciso XXV do artigo 230. É assim que, considerada a manutenção do dispositivo ao longo do tempo, deve-se ter por ainda aplicável o Parecer COSIT n.º 55/1999.

• **AVOCATÓRIA – INEXISTÊNCIA NO PAF – Parecer COSIT n.º 55, de 05/08/1999** - Não existe no processo de determinação e exigência de créditos tributários, previsão similar àquela constante do artigo 309 do Decreto n.º 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), que trata da Avocatória Ministerial – instrumento por meio do qual pode o Ministro da Previdência e Assistência Social avocar para si a competência para rever de ofício lançamentos que já tenham sido objeto de decisão administrativa final. A propósito, pronunciou-se o Parecer COSIT n.º 55, de 05/08/1999, no sentido de que “é incabível a avocação pelo Secretário da Receita Federal de processos administrativos de determinação e exigência de crédito tributário definitivamente constituído”.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **MEDIDA CAUTELAR FISCAL - CARACTERÍSTICAS E ESPECIFICIDADES** – Ver nota ao *caput* do artigo 9.º.

§ 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.

• **DEPÓSITOS JUDICIAIS E EXTRAJUDICIAIS** – A nova disciplina dos depósitos judiciais e extrajudiciais está prevista na Lei n.º 9.703, de 17/11/1998, no Decreto n.º 2.850, de 27/11/1998, e nas Instruções Normativas SRF n.º 421, de 10/05/2004, e n.º 449, de 06/09/2004.

§ 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. *(Acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória n.º 1.973, de 29/06/2000, depois Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001, ao final convertida na Lei n.º 10.522/2002)*

§ 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. *(Acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória n.º 1.973, de 29/06/2000, depois Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2001, ao final convertida na Lei n.º 10.522/2002)*

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.

• **RECURSO HIERÁRQUICO AO MINISTRO DA FAZENDA - Parecer COSIT n.º 70, de 16/11/1999** – Muito se discute no âmbito da Administração Pública quanto ao *locus* dos recursos hierárquicos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Especificamente no âmbito do processo administrativo fiscal, a polémica é ainda mais acirrada. A manifestação da SRF quanto à matéria deu-se com o Parecer COSIT n.º 70/1999, no qual, escudando-se no PGFN/CAJ/n.º 1159, de 30/08/1999 e no Parecer N-9, de 20/08/1979 (de lavra da Consultoria-Geral da República), manifestou-se aquela coordenação-geral no sentido de que se os recursos hierárquicos são cabíveis, o são nas hipóteses restritas da existência de excesso de exação, abuso de poder ou inequívoca ilegalidade, mas jamais em face da ocorrência de divergência interpretativa de atos legais. Neste sentido o lapidar acórdão do 2.º Conselho de Contribuintes (Acórdão n.º 51.648, de 16/04/1969), transcrito em nota ao *caput* do artigo 42.

• **DECISÃO DEFINITIVA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE - POSSIBILIDADES DE A FAZENDA PÚBLICA CONTESTÁ-LA** - Tem sido muito discutida em sede doutrinária e jurisprudencial a possibilidade de a Fazenda Pública insurgir-se contra as decisões finais de seu contencioso administrativo fiscal, nos casos em que tais decisões sejam favoráveis ao contribuinte. As duas possibilidades concretamente levantadas são: (a) no âmbito administrativo, o RECURSO HIERÁRQUICO, dirigido ao Ministro da Fazenda com o objetivo de que ele anule o acórdão contestado; e (b) a simples SUBMISSÃO DA MATÉRIA AO PODER JUDICIÁRIO. As notas seguintes dão conta das regras e divergências associadas ao uso destas vias.

• **POSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA REVER DECISÕES ADMINISTRATIVAS FAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE - RECURSO HIERÁRQUICO AO MINISTRO FAZENDA** - É bastante polémico o uso do recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda, com o fim de que esta autoridade invalide decisão favorável ao contribuinte prolatada pelas instâncias julgadoras que compõem o contencioso administrativo-fiscal. Polêmicas à parte, certo é que tal via já foi concretamente intentada, mesmo que tal se tenha dado, até hoje, de forma muito parcimoniosa. O exemplo recente é o do despacho, datado de 16/09/2002, pelo qual o Ministro da Fazenda resolveu conhecer de recurso voluntário, interposto por Procurador da Fazenda Nacional, que buscava a anulação de decisão do Conselho de Contribuintes (que havia sido favorável ao contribuinte) e a conseqüente manutenção da decisão da Delegacia de Julgamento em São Paulo (que havia mantido a exigência fiscal). A íntegra do despacho ministerial é a seguinte:

DESPACHOS DO MINISTRO

Em 16 de setembro de 2002

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, tendo em vista RECURSO HIERÁRQUICO interposto por Procurador da Fazenda Nacional, com fulcro nos artigos 19 e 20 do Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, nos autos da ação fiscal em epígrafe, requerendo que seja anulado o respectivo acórdão para manter a decisão da Delegacia Regional de Julgamentos em São Paulo, com o prosseguimento da cobrança do crédito tributário, DECIDE conhecer do recurso e determinar à Secretaria da Receita Federal que proceda à intimação do contribuinte, por meio de seu representante legal, no endereço constante do processo, fornecendo cópia do presente recurso hierárquico, para, querendo, apresentar contra-razões, no prazo de quinze dias.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que o Ministro da Fazenda pode anular decisões dos Conselhos de Contribuintes, com base no seu poder de supervisão sobre os órgãos a ele subordinados, nos termos dos dispositivos mencionados no despacho ministerial acima transcrito, quais sejam os artigos 19 e 20 do Decreto-lei n.º 200/1967 (exemplo é o Mandado de Segurança n.º 6.737-DF, julgado em 10/04/2002, publicado no DJU em 13/05/2002). Entretanto, o mesmo STJ tem afirmado que este poder não é ilimitado, não podendo ser estendido a ponto de alcançar questões relacionadas com a interpretação da lei. Exemplo deste entendimento restritivo do uso do recurso hierárquico é o Acórdão n.º 8.810 (rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 13.08.2003), assim ementado:

ADMINISTRATIVO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONSELHO DE CONTRIBUINTE - DECISÃO IRRECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO - CONTROLE MINISTERIAL - ERRO DE HERMENÊUTICA - I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal. II - O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei. III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, “exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio”. (Dec. 70.235/72, art. 45). IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.

• **POSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA ACIONAR O PODER JUDICIÁRIO PARA REVERTER DECISÕES ADMINISTRATIVAS QUE LHE FORAM DESFAVORÁVEIS – Aprovação do Parecer PGFN/CRJ n.º 1.087/2004 por parte do Ministro da Fazenda** - Muito embora existam grandes divergências acerca da possibilidade de a Fazenda Pública acionar o Poder Judiciário para fins de reverter decisões do contencioso administrativo que lhe tiverem sido desfavoráveis (uma amostra do teor destas divergências está posta em nota posterior ao presente artigo), o Ministro da Fazenda, em despacho datado de 10/08/2004 (publicado no DOU em 23/08/2004), expressamente aprovou o Parecer PGFN/CRJ n.º 1087/2004, de 19/07/2004, pelo qual ficou esclarecido que: (a) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato; (b) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular; e (c) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

• **POSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA ACIONAR O PODER JUDICIÁRIO PARA REVERTER DECISÕES ADMINISTRATIVAS QUE LHE FORAM DESFAVORÁVEIS – Procedimento a ser adotado no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – Portaria PGFN n.º 820, de 25/10/2004** – Em face da aprovação do Parecer PGFN/CRJ n.º 1087/2004 por parte do Ministro da Fazenda, a PGFN editou a Portaria PGFN n.º 820/2004, por meio da qual estabeleceu o procedimento a ser adotado no caso da submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao Poder Judiciário. No âmbito desta Portaria, está firmado, em seu artigo 2.º, os casos em que o recurso ao Poder Judiciário deve ser promovido e em que prazo tal deve ser intentado:

Art. 2.º As decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente:

I - versem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);

II - cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e

III - possam causar grave lesão ao patrimônio público.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente a decisões proferidas dentro do prazo de cinco anos, contados da data da respectiva publicação no Diário Oficial da União.

• **POSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA ACIONAR O PODER JUDICIÁRIO PARA REVERTER DECISÕES ADMINISTRATIVAS QUE LHE FORAM DESFAVORÁVEIS – Divergências doutrinárias** – Apesar de a questão estar atualmente regrada por atos administrativos regularmente editados (Parecer PGFN/CRJ n.º 1087/2004, aprovado por despacho do Ministro da Fazenda em 10/08/2004, e Portaria PGFN n.º 820, de 25/10/2004), grande parte da doutrina defende posição no sentido de que as decisões administrativas em matéria tributária vinculam a Administração Pública quando contrárias à Fazenda, por entender ter sido a própria Administração, por meio de seus mecanismos institucionais, que decidiu contra seus próprios interesses. Assim se posiciona Eduardo Botallo: “as decisões administrativas em matéria tributária se apresentam, assim, em relação aos contribuintes, com feições distintas daquelas de que se revestem perante a própria Administração: no que diz respeito aos primeiros, tais decisões são sempre passíveis de revisão perante o Judiciário; quanto a esta, ao contrário (...), tais decisões são definitivas na medida em que geram, em benefício dos contribuintes, direitos subjetivos”. Nesse sentido, esta corrente admite para tais casos a chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal. Esta posição doutrinária é questionada por aqueles que entendem que a Constituição Federal prevê o cabimento da postulação ao Poder Judiciário contra todo e qualquer ato jurídico praticado por autoridade administrativa. A apreciação posterior pelo Judiciário das decisões tomadas pela AP é

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

consequência natural e lógica da separação de Poderes, cabendo à função jurisdicional controlar e revisar, terminativamente, os atos e decisões da Administração, independentemente de esses terem sido favoráveis ou não à Fazenda Pública. Os órgãos julgadores administrativos decidem consoante a legalidade, mas no sistema brasileiro de jurisdição única não há qualquer hipótese de coisa julgada no âmbito administrativo. Assim é que, para Rubens Gomes de Souza, resta demonstrada a possibilidade de o Executivo reabrir o debate na esfera judicial, “*a quem compete a última palavra na preservação da plenitude da ordem jurídica*”, necessitando, para tanto, demonstrar erro de direito na decisão administrativa. Na obra “Processo Administrativo Tributário” (Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999), a questão da possibilidade de a Fazenda ir a juízo para pleitear a anulação da decisão administrativa a ela contrária foi colocada para vários doutrinadores nacionais, e as posições lá expostas podem ser assim sumarizadas:

(a) **CONTRA:** para José Eduardo Soares de Melo (p.306), a Fazenda não pode ir a juízo pedir a anulação de decisão a ela contrária, “*uma vez que se trata de matéria vinculada que não pode ficar adstrita a mera conveniência do Executivo, constituindo violação ao princípio da moralidade (art. 37, CF), pelo fato de que desprestigiaria a legitimidade do processo administrativo*”. Já Sacha Calmon Navarro Coelho (p.190), entende que ninguém pode ir a juízo contra ato próprio, por falta de interesse de agir; afirma que “*a decisão administrativa definitiva, contra a Fazenda Pública, certa ou errada, constitucional ou não, extingue a obrigação tributária*”; assera, por fim, que “*inexiste no direito brasileiro ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela Administração, sendo ela própria a autora*”. Plínio José Marafon (p.281) defende a impossibilidade, alegando que a contrário senso estar-se-ia a atribuir ao Judiciário o poder de lançar o tributo, posto que o lançamento original já teria sido cancelado pela autoridade administrativa competente para tal, segundo o artigo 142 do CTN.

(b) **A FAVOR:** Dirceu Antonio Pastorello (p.534) entende que a Fazenda deve ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa quando (a) houver manifesta ilegalidade no julgamento; (b) for proferida contra orientação uniforme, mansa e pacífica do Plenário do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça; (c) houver prova robusta de desvios éticos de comportamento dos julgadores que tenham influído na desoneração do contribuinte. Fernando Facury Scaff (p.551) e Helenilson Cunha Pontes (p.611-613) defendem argumentos parecidos.

(c) **EM TERMOS:** Marco Aurélio Greco (p. 706-707) e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (p. 697-699) entendem que se houver total independência e desvinculação entre os órgãos administrativos e as chefias dos órgãos públicos, com a impossibilidade ou falta de previsão legal de recursos hierárquicos, nesse caso poderia a Fazenda Pública ingressar no Poder Judiciário para pleitear a anulação da decisão administrativa contra ela proferida. No caso contrário, ou seja, quando as decisões dos órgãos administrativos estão sujeitas à revisão das altas autoridades do Poder Executivo (Presidente da República, Governador, Prefeito, Ministro ou Secretário de Estado, etc.) por via de recurso hierárquico ou avocatória, não estaria presente o interesse processual de a Fazenda ir a juízo.

• **DEVER DE A ADMINISTRAÇÃO ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS – Artigos 53 a 55 da Lei n.º 9.784, de 21/01/1999:**

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1.º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2.º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

**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.

• **PROCESSO DE CONSULTA - ALTERAÇÕES** - Os artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, promoveram ampla reformulação no processo administrativo de consulta. Tal reformulação foi posteriormente detalhada nas Instruções Normativas SRF n.º 02, de 09/01/1997, n.º 49, de 22/05/1997, e n.º 83, de 31/10/1997. Tais atos administrativos, entretanto, foram revogados expressamente pela Instrução Normativa n.º 230, de 25/10/2002. Esta IN, a sua vez, foi revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 569, de 19/09/2005. Hoje, o instituto da consulta é regulado pela Instrução Normativa SRF n.º 573, de 23/11/2005. Os artigos 54 a 58 do Decreto n.º 70.235/1972 deixaram de regular o instituto no âmbito da Secretaria da Receita Federal (*ex vi* do artigo 49 da Lei n.º 9.430/1996), permanecendo aplicáveis, subsidiariamente, os artigos 46 a 53.

• **PROCESSO DE CONSULTA - LEI N.º 9.430, de 27/12/1996:**

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1.º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída:

I - a órgão central da Secretaria da Receita Federal, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;

II - a órgão regional da Secretaria da Receita Federal, nos demais casos.

§ 2.º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3.º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4.º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5.º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do §1.º.

§ 6.º O recurso de que trata o parágrafo anterior pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução.

§ 7.º Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

§ 8.º O juízo de admissibilidade do recurso será feito pelo órgão que jurisdiciona o domicílio fiscal do recorrente ou a que estiver subordinado o servidor, na hipótese do parágrafo seguinte, que solucionou a consulta.

§ 9.º Qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento.

§ 10.º O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5.º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação na imprensa oficial.

§ 13. A partir de 1.º de janeiro de 1997, cessarão todos os efeitos decorrentes de consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos consulentes, até 31 de janeiro de 1997:

I - a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;

II - a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.

Art. 49. Não se aplicam aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal as disposições dos arts. 54 a 58 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.

§ 1.º. O órgão de que trata o inciso I do § 1.º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§ 2.º. Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.

§ 3.º. Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o § 1.º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal.

§ 4.º. O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1.º do art. 48.

• **PROCEDIMENTO DE CONSULTA – Instrução Normativa SRF n.º 573, de 23/11/2005** – A IN SRF n.º 573/2005 detalha todo o procedimento relativo à solução das consultas. Os principais aspectos estão indicados abaixo:

(a) legitimidade para consultar

Art. 2.º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

II - órgão da administração pública;

III - entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica que possua mais de um estabelecimento, a consulta será formulada, em qualquer hipótese, pelo estabelecimento matriz, devendo este comunicar o fato aos demais estabelecimentos.

(b) competência para solucionar consulta

Art. 10. A solução da consulta ou a declaração de sua ineficácia, no âmbito da SRF, compete à:

I - Cosit, no caso de consulta sobre interpretação da legislação tributária formulada por órgão central da Administração Federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, em nome de seus associados ou filiados e sobre preços de transferência de que tratam os arts. 18 a 24 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II - Coana, no caso de consulta sobre classificação de mercadorias formulada por órgão central da Administração Federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, em nome de seus associados ou filiados;

III - SRRF, nos demais casos.

§ 1.º Compete à SRRF a solução de consulta formulada por órgão central da Administração Federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, na qualidade de sujeito passivo. [...]

(c) instâncias de solução das consultas

(c.1) regra geral – instância única:

Art. 10. [...] § 2.º A consulta será solucionada em instância única, não cabendo recurso nem pedido de reconsideração da Solução de Consulta ou do Despacho Decisório que declarar sua ineficácia.

(c.2) exceção – recurso de divergência:

Art. 16. Havendo divergência de conclusões entre soluções de consultas relativas à mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Cosit ou Coana, conforme a competência prevista no art. 10.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

§ 1º O recurso de que trata este artigo poderá ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias contados da ciência da solução ou da publicação da solução que gerou a divergência, cabendo-lhe comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações, mediante a juntada dessas soluções publicadas.

§ 2º O juízo de admissibilidade do recurso será exercido pela SRRF do domicílio tributário do recorrente, não cabendo recurso do despacho denegatório da divergência.

§ 3º O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando, em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no caput, no prazo de trinta dias contado da respectiva publicação.

§ 4º Da Solução da Divergência será dada ciência imediata ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência, observado, conforme o caso, o disposto no § 6º ou no § 7º do art. 14.

§ 5º A Solução de Divergência, uniformizando o entendimento, acarretará a edição de ato específico de caráter geral.

(d) vinculação dos órgãos competentes para a solução das consultas

Art. 12. Na solução de consulta deverão ser observados os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes, bem como as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit e Coana.

(e) efeitos da consulta

Art. 14. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta. [...]

(f) exceção à aplicação da Instrução Normativa SRF n.º 573/2005:

Art. 22. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica às consultas relativas ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis).

• **CONSULTAS EFETUADAS POR ENTIDADES REPRESENTATIVAS QUE APESAR DE TEREM BASE TERRITORIAL EM MAIS DE UMA REGIÃO FISCAL, NÃO SE CARACTERIZAM COMO DE ÂMBITO NACIONAL – COMPETÊNCIA PARA SOLUÇÃO - Parecer COSIT n.º 54, de 05/08/1999:** Compete à Superintendência Regional da Regional Federal que jurisdiciona a unidade da SRF do local do domicílio fiscal do consulente, solucionar as consultas formuladas por entidades representativas de categoria econômica ou profissional, que não sejam de âmbito nacional, cuja base territorial abrange mais de uma região fiscal.

• PENDÊNCIA DE CONSULTA - EFEITOS – Artigo 161 do CTN:

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

[...]

§ 2.º - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

• **CONSULTA – RESUMO DOS EFEITOS:** como resultado do conjunto de atos legais a que se fez referência nas notas anteriores, tem-se que os efeitos da consulta eficaz formulada pelo sujeito passivo produz os seguintes efeitos:

- (a) impede a instauração de procedimento fiscal (artigo 48 do Decreto n.º 70.235/72);
- (b) suspende o prazo para pagamento do tributo, exceto fonte ou autolancamento, bem como a obrigação da apresentação de declarações (par. 5.º do art. 14 da IN SRF 573/2005); e
- (c) formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta (caput do art. 14 da IN SRF n.º 573/2005).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **CONSULTA – ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO DE SOLUÇÃO DE CONSULTA ANTERIOR – HIPÓTESE DE RETROAÇÃO DE EFEITOS – Parágrafo 6.º do artigo 14 da Instrução Normativa SRF n.º 573/2005** : na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcançará apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consultante, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consultante, 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 autolancado 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 autolancado 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 consultante 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;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

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 ressaltados 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;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

b) pelos órgãos centrais da administração pública;

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

• **INAPLICABILIDADE NO ÂMBITO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL** - O artigo 54 não é mais aplicável aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal, conforme artigo 49 da Lei n.º 9.430/1996.

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

• **INAPLICABILIDADE NO ÂMBITO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL** - O artigo 55 não é mais aplicável aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal, conforme artigo 49 da Lei n.º 9.430/1996.

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

• **INAPLICABILIDADE NO ÂMBITO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL** - O artigo 56 não é mais aplicável aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal, conforme artigo 49 da Lei n.º 9.430/1996.

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

• **INAPLICABILIDADE NO ÂMBITO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL** - O artigo 57 não é mais aplicável aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal, conforme artigo 49 da Lei n.º 9.430/1996.

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

• **INAPLICABILIDADE NO ÂMBITO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL** - O artigo 58 não é mais aplicável aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal, conforme artigo 49 da Lei n.º 9.430/1996.

CAPÍTULO III DAS NULIDADES

• **NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO:**

(a) impõe-se no caso de o ato administrativo ter sido praticado com afronta aos princípios e normas legais;

(b) normalmente, as nulidades estão ligadas a questões externas ao mérito da relação jurídico-tributária, razão pela qual mostram-se, em regra, como questões preliminares no âmbito dos julgamentos.

• **IMPORTÂNCIA DAS NULIDADES DOS ATOS ADMINISTRATIVOS:** o estudo das nulidades no âmbito do PAF se justifica em face de várias razões, dentre as quais se destacam:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- (a) o dever de a Administração zelar pela legalidade dos atos de seus agentes;
- (b) o fato de que as nulidades por vício formal ampliam o prazo decadencial (inciso II do artigo 173 do CTN)
- (c) o tipo de vício determina a possibilidade ou não de seu saneamento.

• **ATOS NULOS E ATOS ANULÁVEIS NO ÂMBITO DO PAF:** é bastante polêmica, em sede administrativa, jurisprudencial e doutrinária, a questão relativa à existência, no âmbito do Direito Público, dos atos anuláveis. Para muitos autores, na esfera do Direito Público, por se estar a tratar de relações jurídicas que tratam de bens indisponíveis e sujeitas ao princípio da legalidade estrita, não caberia a figura dos atos anuláveis (figura esta que, na esfera do Direito Privado, em regra está associada ao princípio da autonomia da vontade, ao poder de disposição das partes, preceitos estes que não seriam aplicáveis ao Direito Público). Como na esfera pública só pode ser feito aquilo que a lei permite (ao contrário do Direito Privado, em que as partes podem fazer tudo o que a lei não proíbe), não haveria espaço para a figura das nulidades relativas, dos atos anuláveis; ou o ato atenderia aos requisitos da lei e não poderia ser invalidado, ou então não atenderia tais requisitos e deveria ser anulado, sem possibilidades de saneamento. A polêmica está longe de ser resolvida e não é objetivo deste trabalho fornecer um quadro integral das controvérsias. Entretanto, o que pode ser aqui dito é que, apesar das polêmicas, certo é que já existem hoje vários fundamentos jurídicos formais a acobertar a tese da coexistência dos atos nulos e anuláveis no âmbito dos processos administrativos. São eles:

(a) primeiro, a manifestação do Supremo Tribunal Federal exarada na Súmula 473: “*A Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; [...]*”. A menção de que a Administração “pode” e não “deve” anular seus atos, induz à idéia de anulabilidade;

(b) segundo, a Lei n.º 9.784, de 21/01/1999, ao mesmo tempo em que comanda, em seu artigo 53, que “*A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, [...]*”, determina, em seu artigo 55, que “*Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.*”

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.

• **ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT N.º 02, de 03/02/1999:**

Dispõe sobre a nulidade de lançamentos que contiverem vício formal e sobre o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário objeto de lançamento declarado nulo por essa razão.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto nos arts. 142 e 173, inciso II, da Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), nos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e no art. 6.º da IN SRF n.º 94, de 24 de dezembro de 1997, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

- a) os lançamentos que contiverem vício de forma - incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5.º da IN SRF n.º 94, de 1997 - devem ser declarados nulos, de ofício pela autoridade competente;*
- b) declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Nacional do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.*

[Observação: a IN SRF n.º 94/1997 foi revogada pelo artigo 9.º da Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08/12/2005]

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

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

• **NULIDADE – EXTENSÃO DA DECLARAÇÃO – Artigo 248 do CPC:**

Art. 248 – Anulado o ato, reputam-se de nenhum efeito todos os subseqüentes, que dele dependam; todavia, a nulidade de uma parte do ato não prejudicará as outras, que dela sejam independentes.

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

• **NULIDADE – EXTENSÃO DA DECLARAÇÃO – Artigo 249 do CPC:**

Art. 249 – O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados.

§ 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. *(Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

• **NULIDADE – EXTENSÃO DA DECLARAÇÃO – Parágrafos 1.º e 2.º do Artigo 249 e Artigo 250 do CPC:**

Art. 249 – [...]

§ 1.º O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte.

§ 2.º Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.

Art. 250 – O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quanto possível, as prescrições legais.

Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo à defesa.

• **NULIDADE DE ATOS E TERMOS - OBSERVAÇÕES:**

(a) Hipóteses de Nulidade: Antônio da Silva Cabral (in “*Processo administrativo Fiscal*”, Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, p. 525-526) critica a posição de tantos quantos defendem a idéia de que as hipóteses de nulidade em processo fiscal são apenas aquelas elencadas nos incisos I e II do artigo 59 do decreto n.º 70.235/1972. Utilizando-se de distinção efetivada por De Plácido e Silva, defende a idéia de que os citados dispositivos representam hipóteses de *nulidade expressa ou legal* (que devem ser declaradas a qualquer tempo, independentemente de argüição, sendo os atos inquinados inaproveitáveis), sem negar que existam outras causas que provocam a nulidade absoluta ou a declaração de nulidade; seriam estas as *nulidades relativas ou acidentais* (que dependem de argüição, podendo os atos inquinados serem ratificados ou sanados) e as *nulidades virtuais* (que resultam da interpretação das leis).

(b) Nulidades do Direito Processual e Nulidades do Direito Material: além das hipóteses acima elencadas, importante é o estabelecimento da distinção entre nulidades processuais e nulidades de caráter material. As processuais referem-se especificamente à relação processual estabelecida em um dado processo, sem invadir a esfera do direito argüido; as de caráter material viciam o próprio direito, inviabilizando que qualquer relação processual se estabeleça a partir dele. Assim, declarada a nulidade por força de disposições processuais, extingue-se a relação processual, mas o direito pode voltar a ser pleiteado, em outra ação, depois de sanada a irregularidade; já a nulidade do direito material significa a extinção do próprio direito, não podendo o mesmo voltar a ser pleiteado. Como exemplo, declarada a nulidade por ilegitimidade passiva, extingue-se a relação processual, dado que estabelecida por quem não detém o direito subjetivo; mas o direito pode voltar a ser pleiteado por quem é parte legítima para

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

tal. Por outra, declarada a nulidade por falta dos requisitos de validade de um contrato, viciado restará o próprio direito que emana da relação contratual, não podendo haver novo pleito em face dele.

De tais observações, infere-se, então, que não são apenas os casos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972 que se conformam como hipóteses de nulidade, tanto quanto se conclui que não são todos os casos de nulidade que dão margem a novo lançamento por parte do fisco. Só são passíveis de novo lançamento as matérias constantes de processos que foram anulados por vícios processuais (ilegitimidade passiva, falta de ciência de procuradores, falta de intimação das partes, etc.); em relação aos processos que foram anulados por vícios materiais (erro de direito, decadência, etc.), o novo procedimento deve ser vedado.

• **NULIDADE DE ATOS E TERMOS:** Além dos casos de nulidade elencados nos incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972, há outros que decorrem, entre outros diplomas, do Código Tributário Nacional:

a) **nulidade do lançamento por vício formal (art. 173 do CTN):** haverá vício de forma sempre que, na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo, foi preterida alguma formalidade essencial ou o ato efetivado não o tenha sido na forma legalmente prevista (*exemplo:* segundo exame, em relação a um mesmo exercício fiscal, sem ordem escrita da autoridade fiscal competente - ver Acórdão CSRF/01-0.538, de 23/05/1985);

b) **nulidade por ilegitimidade passiva (art. 142 do CTN):** o erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento (*“o equívoco quanto à indicação do sujeito passivo acarreta a extinção do processo em qualquer instância em que venha a ser argüida”* - Acórdão 1.º CC - n.º 101-71.342/80);

c) **nulidade por falta de intimação dos procuradores atuantes junto aos Conselhos de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais (Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes - aprovados pela Portaria MF n.º 55, de 16/03/1998):** sob pena de nulidade, devem os Procuradores da Fazenda Nacional atuantes junto à CSRF e aos CCs ser intimados: das decisões interlocutórias e das decisões contrárias à Fazenda Nacional proferidas pelos CCs (artigo 44 do RI dos CCs) e das decisões interlocutórias ou terminativas proferidas pela CSRF (artigo 37 do RI da CSRF).

d) **nulidade por decadência (arts. 150, § 4.º, e 173, I, do CTN):** exigências formalizadas depois do transcurso do prazo de decadência, autoriza a declaração de nulidade do feito fiscal;

e) **erro na invocação da norma infringida e discrepância entre fundamentos e conclusão:** se o erro na indicação do enquadramento legal não representar mudança no critério jurídico do lançamento e a deficiência estiver suprida por farta e clara descrição dos fatos, permitindo ao contribuinte exercer seu direito de defesa, não há causa para a declaração de nulidade do lançamento assim afetado. No entanto, havendo a referida mudança de critério jurídico ou prejudicada a defesa do contribuinte, anulável é o ato de lançamento.

• **O LOCUS DAS NULIDADES E OS VÍCIOS MAIS COMUNS NO ÂMBITO DO PAF:**

(a) O lugar das nulidades:

(a.1) Vícios no processo de produção (no curso do procedimento de ofício e do julgamento administrativo): em regra, são causa de anulabilidade (*não necessariamente invalidam o procedimento como um todo*);

(a.2) Vícios no produto (no auto de infração ou na notificação de lançamento, além das decisões dos órgãos julgadores): em regra, são causa de nulidade (*em geral, invalidam o AI ou a NL*).

(b) Vícios mais comuns no processo de produção:

- aquisição de provas por meios ilícitos;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

- falta de apreciação dos argumentos por parte da 1.ª instância;
- falta de ciência acerca de provas obtidas por diligências;
- prática de atos por agente incompetente (funcionalmente incompetente ou não incluído em MPF).

(c) Vícios mais comuns no produto:

- ilegitimidade passiva;
- decadência;
- ilegalidade da exigência fiscal;
- lavratura do AI ou da NL por agente incompetente.

(d) Observações complementares: os vícios associados a atos de desenvolvimento do processo (processo de produção) só terão repercussão sobre o processo como um todo ou sobre o resultado em si da ação fiscal, caso tenham importância tal para o procedimento que acabem por macular tudo quanto foi produzido. Entretanto, caso possam ser expurgados sem prejuízo de outros atos regularmente produzidos e que sejam suficientes, estes, para a fundamentação do feito fiscal, o procedimento como um todo poderá ser preservado. De outra parte, a declaração de nulidade de qualquer ato só se impõe no caso de associado a ele estar algum prejuízo concreto para as partes. Por fim, importa ter em conta que vícios como a falta de apreciação de argumentos por parte da autoridade julgadora ou falta de ciência de atos processuais podem ser regularmente saneados: no primeiro caso, pela anulação da decisão e prolação de uma nova; no segundo caso, pela intimação da parte e reabertura do prazo para manifestação.

• Jurisprudência Administrativa:

NULIDADE - O simples fato de alguém apor, como assistente, sua assinatura em atos e termos lavrados por fiscais federais durante diligência nos escritórios do contribuinte, não importa em nulidade do infra-referido processo, pois não há como se falar em atos praticados por pessoa incompetente. (Acórdão n.º 15.844, de 14/06/1976, 1.º CC)

AUTO DE INFRAÇÃO - DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judicosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa. (Acórdão n.º 103-13.567, DOU de 28/05/1995)

AUTO DE INFRAÇÃO - AÇÃO CONJUNTA - Nada impede que dois fiscos - estadual e federal - procedam a ações fiscais independentes, para os efeitos tributários inerentes a cada Fazenda, mas em conjunto, para verificar a mesma matéria de fatos que possa ter implicações tanto no campo do ICM quanto no campo do Imposto de Renda. Assim, a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma prevista pelo art. 199 do CTN. O fato de, em razão da ação fiscal levada a efeito em conjunto, a Fazenda Estadual não lavrar auto de infração contra a empresa, e a Fazenda Federal impor a multa prevista no art. 38 da Lei n.º 7.450/85, não torna o auto de infração federal nulo de pleno direito, pois a matéria fática sendo a mesma, as conseqüências jurídicas são diversas nos dois campos, e as leis a aplicar são diversas. (Acórdão n.º 103-09.122, de 06/09/1989, 1.º CC)

AUTO DE INFRAÇÃO - AUDIÊNCIA PRÉVIA - Não é nulo o auto de infração lavrado na sede da Delegacia da Receita Federal e remetido, para ciência do sujeito passivo, por via postal com Aviso de Recebimento (AR), se a repartição dispunha dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração e formalização do lançamento tributário. (Acórdão n.º 105-3.553, de 30/08/1989, 1.º CC)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração lavrado na Sede da Delegacia da Receita Federal, se a repartição dispunha dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração e formalização do lançamento tributário. (Acórdão n.º 105-10.335, de 16/04/1996, 1.º CC)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

NULIDADE - AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE - Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer nulidade ou sequer cerceamento do direito de defesa pelo fato de a fiscalização lavrar um auto de infração após apurar o ilícito, mesmo sem consultar o sujeito passivo ou sem intimá-lo a se manifestar, já que esta oportunidade é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo. (Acórdão n.º 103-19.930, de 18/03/1999, 1.º CC)

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.

• **Tentativa de alteração da redação (Artigo 10 da Medida Provisória n.º 232, de 30/12/2004, que acabou revogado pela Medida Provisória n.º 243, de 31/03/2005):**

Art. 62. A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa renúncia às instâncias administrativas.

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

• **Tentativa de alteração da redação (Medida Provisória n.º 75, de 24/10/2002, que acabou rejeitada pelo Congresso Nacional):**

Art. 62. A vigência de medida judicial que implique a suspensão da exigibilidade de crédito tributário não impede a instauração de procedimento fiscal e nem o lançamento de ofício contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, inclusive em relação à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

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

§ 2.º. A propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa renúncia às instâncias administrativas.

§ 3.º. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

• **EFEITOS DAS MEDIDAS JUDICIAIS – OBSERVAÇÕES GERAIS** – A nova redação dada ao artigo 62 do Decreto n.º 70.235/1972, intentada pela Medida Provisória n.º 232/2004 (bem como pela rejeitada MP n.º 75/2002), buscava resolver um problema que havia na redação original do dispositivo. É que em face de uma interpretação literal do artigo 62, há quem defenda que a existência de alguma

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

medida judicial que determine a suspensão da cobrança do tributo, obstaculizaria a instauração de procedimento de ofício. Entretanto, apesar da redação original do artigo 62 ter permanecido, o problema de há muito foi minimizado, do ponto de vista jurídico, por pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN n.º 743/1988 e Parecer PGFN/CRJN/n.º 1.064/1993), por disposição inserta em outro diploma legal (artigo 63 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, com a redação do *caput* dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001) e por orientação jurisprudencial. Por via destas fontes, referenciadas nas notas seguintes, firmou-se o entendimento de que medidas judiciais, em regra, não podem obstaculizar a Fazenda Nacional de exercer seu dever de fiscalizar.

• **EFEITOS DAS MEDIDAS JUDICIAIS – A PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA - PARECER PGFN N.º 743/1988** - A Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do parecer mencionado, posicionou-se de forma diversa ao exposto no art. 62 do Decreto n.º 70.235/1972, recomendando a constituição do crédito tributário, de ofício, pela fiscalização, com o fim de se evitar a decadência. Assim, o lançamento seria regularmente efetivado, mas ficariam sobrestadas, até a decisão judicial final, as ações de cobrança.

• **EFEITOS DAS MEDIDAS JUDICIAIS – LANÇAMENTO DIANTE DE CAUSA SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PARECER PGFN/CRJN/ n.º 1.064/1993** - Nos casos de medida liminar concedida em Mandado de Segurança, ou em procedimento cautelar com depósito do montante integral do tributo, deve ser efetuado o lançamento, *ex vi* do artigo 142 e respectivo parágrafo único, do CTN. Uma vez efetuado o lançamento, deve ser regularmente notificado o sujeito passivo (artigo 145 do CTN c/c artigo 7.º do Decreto n.º 70.235/1972), com o esclarecimento de que a exigibilidade do crédito tributário permanece suspensa, em face da medida liminar concedida, em função do disposto no artigo 151, IV, do CTN. Preexistindo processo fiscal à liminar concedida, deve aquele seguir seu curso normal, com a prática dos atos administrativos que lhe são próprios, exceto quanto aos atos executórios, que aguardarão a sentença judicial, ou, se for o caso, a perda da eficácia da medida liminar concedida.

• **EFEITOS DAS MEDIDAS JUDICIAIS – LANÇAMENTO DIANTE DE CAUSA SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - BOLETIM CENTRAL SRF n.º 165, de 17/11/1993:**

A fim de dirimir dúvidas suscitadas pelas projeções do sistema de fiscalização a respeito da possibilidade de constituir de ofício crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aprovou, no dia 1.º de novembro do corrente, o parecer PGFN/CRJN n.º 1.064/93, distribuído para divulgação às DIFIS/SRRF, concluindo nos seguintes termos:

a) *Nos casos de liminar concedida em mandado de segurança, ou em procedimento cautelar com depósito do montante integral do tributo, quando já não houver sido, deve ser efetuado o lançamento, ex vi do artigo 142 e respectivo parágrafo único do CTN.*

b) *Uma vez efetuado o lançamento, deve ser regularmente notificado o sujeito passivo (artigo 145 do CTN c/c o artigo 7.º, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72), com o esclarecimento de que a exigibilidade do crédito tributário permanece suspensa, em face da medida liminar concedida (artigo 151 do CTN).*

c) *Com o advento de decisão judicial favorável à Fazenda Nacional, ou a perda da eficácia da medida liminar concedida, deve ser restabelecido o curso do processo fiscal.*

d) *Preexistindo processo fiscal à liminar concedida, deve aquele seguir seu curso normal, com a prática dos atos administrativos que lhe são próprios, exceto quanto aos atos executórios, que aguardarão a sentença judicial, ou, se for o caso, a perda da eficácia da medida liminar concedida.*

• **EFEITOS DAS MEDIDAS JUDICIAIS - LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA – Artigo 63 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, com a redação do *caput* dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001:**

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1.º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2.º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

• **LANÇAMENTO DURANTE A VIGÊNCIA DE MEDIDA SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Orientação Jurisprudencial** – Muito embora o Tribunal Regional Federal da 4.ª Região já tenha, por sua 1.ª Turma, se manifestado no sentido de que a liminar em mandado de segurança pode ser concedida também para impedir a própria constituição do crédito tributário (MS 91.0406966/SC, DJ 11/12/1991, p.31.794), a orientação predominante do Superior Tribunal de Justiça é a de que tal não é possível. Exemplifica-se com os acórdãos abaixo.

MANDADO DE SEGURANÇA – LIMINAR – COMPENSAÇÃO – PROIBIÇÃO AO ESTADO PARA LANÇAR AUTUAÇÕES – PRETENSÃO SATISFATIVA – Não é possível, em mandado de segurança, conceder liminar para vedar ao Fisco, o exercício do dever de autuar o contribuinte, em eventuais irregularidades. (EDROMS 94.0004448/SP, STJ, 1.ª Turma, DJ de 24/10/1994, p. 28.699)

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MEDIDA LIMINAR INIBITÓRIA DA ATIVIDADE DE FISCALIZAÇÃO. INVIABILIDADE – No lançamento por homologação, o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, apura o tributo devido e recolhe o montante correspondente sem qualquer interferência da Fazenda Pública. A medida liminar que impede o Fisco, ainda que no prazo assinado para a constituição do crédito tributário, de revisar essa modalidade de lançamento, sobre contrariar o sistema do Código Tributário Nacional, é desnecessária, porque no processo fiscal nada se exige do contribuinte até se esgotar administrativamente o exercício do seu direito de defesa. Recurso Ordinário improvido. (ROMS 95.0006096/RN, STJ, 2.ª Turma, DJ de 26/02/1996, p. 3.979)

• **MEDIDA JUDICIAL IMPEDINDO O LANÇAMENTO:** muito embora sejam hoje raras, como se viu nas notas anteriores, medidas judiciais tendentes à obstaculização do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, certo é que, no caso de tal ser expressamente demandado, não terá a autoridade fiscal outra alternativa a não ser subordinar-se ao comando, buscando contestá-lo pelas vias próprias. Neste sentido a orientação da jurisprudência administrativa:

LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA IMPEDINDO A LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO - Não pode subsistir Auto de Infração lavrado na vigência de medida judicial que, expressamente, proíbe essa providência da autoridade administrativa. Determinações judiciais da espécie, embora raras e inusitadas, devem ser revertidas com os remédios próprios, face a independência dos poderes da República. (1º Conselho de Contribuintes/7a. Câmara/ACÓRDÃO n.º 107-06379 de 22/08/2001, publicado no D.O.U de 08/11/2001)

• **EFEITOS DA OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL - ATO DECLARATÓRIO N.º 03, de 14/02/1996:**

Tratamento a ser dispensado ao processo fiscal que esteja tramitando na fase administrativa quando o contribuinte opta pela via judicial.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 147, item III, do regimento interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o Parecer COSIT n.º 27/96,

DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

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 a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto;

b) conseqüentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada (p.ex., aspectos formais do lançamento, base de cálculo, etc.);

c) no caso da letra “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 eventual 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-se 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;

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

e) é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário, sem julgamento de mérito (art. 297 do CPC).

• RENÚNCIA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO:

(a) Artigo 26 da Portaria MF n.º 258, de 24/08/2001 - *O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial com o mesmo objeto importa a desistência do processo.*

(b) Lei n.º 6.830/1980 – Artigo 38 - A Lei de Execução Fiscal n.º 6.830/1980 estabelece, no artigo 38, que a propositura, pelo contribuinte, de Mandado de Segurança, Ação de Repetição de Indébito ou Ação Anulatória de ato declarativo da dívida, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

(c) Decreto-Lei n.º 1.737/1979 – Art. 1.º, parágrafo 2.º - *A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.*

• PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DE AÇÃO JUDICIAL - O artigo 33 da Medida Provisória n.º 1.621, de 12/12/1997, estabeleceu que o direito de o contribuinte impetrar ação judicial contra decisão da primeira instância administrativa, extinguiu-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão. Depois de muita discussão no âmbito do Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal deferiu pedido de liminar nas ações diretas de inconstitucionalidade impetradas pela OAB e CNI, para fins de suspensão da aplicação, até decisão final, do referido dispositivo legal. O Poder Executivo, à evidência influenciado pelo posicionamento do STF, acabou por retirar das reedições mais recentes da MP a mencionada previsão (a última vez em que ela aparece é na reedição de 24/09/1999 da MP n.º 1.863, estando já ausente na de 22/10/1999). Nestes termos, devidamente fulminado está – agora independentemente da decisão final do STF - o prazo decadencial para proposição de ações judiciais referentes a exigências fiscais submetidas ao contencioso administrativo. Transcreve-se abaixo, para mera informação, o conteúdo do dispositivo hoje expurgado:

Art. 33. O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pela primeira instância no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal regulado pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contados da intimação da referida decisão.

§ 1.º. No caso em que for dado provimento a recurso de ofício, o prazo previsto no caput começará a fluir a partir da ciência da primeira decisão contrária ao sujeito passivo.

§ 2.º. Não se aplica à hipótese de que trata este artigo o disposto no art. 1.º do Decreto n.º 20.910, de 6 de janeiro de 1932, e no art. 2.º do Decreto-Lei n.º 4.597, de 19 de agosto de 1942.

§ 3.º. A decisão administrativa final que eventualmente fixe exigência superior a definida pela primeira instância de julgamento, enseja a abertura de novo prazo, como previsto no caput, para desconstituição da exigência fiscal. (grifou-se)

• Jurisprudência Administrativa:

NULIDADE - É nula a decisão singular que não aborda matéria contida na impugnação e que não faz parte de ação judicial. (Acórdão n.º 203-06653, de 05/07/2000, 2.º CC)

AÇÃO JUDICIAL - FALTA DE IDENTIDADE ENTRE OS PEDIDOS FORMULADOS NO ÂMBITO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO - DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO - CERCEAMENTO AO AMPLO DIREITO DE DEFESA - Não havendo coincidência na forma e objeto de pedir entre os pleitos em sede no judiciário e no processo administrativo fiscal, a decisão recorrida, por não ter conhecido do pedido de compensação, sob alegação de haver desistência do pleito administrativo, deve ser novamente prolatada, agora examinando integralmente as razões da recorrente. A decisão recorrida foi declarada nula. Decisão nula. (Acórdão n.º 105-13.511, de 30/05/2001, 1.º CC)

AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE - IDENTIDADE DE OBJETO - A identidade deve ser aferida pela semelhança da causa de pedir nos processos que tramitam nas duas esferas. Matérias não submetidas ao exame do Poder Judiciário não só podem, como devem, ser apreciadas na esfera administrativa, sob pena da negativa

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

consumar cerceamento ao direito de defesa. Possibilidade de conhecimento das glosas efetuadas pela fiscalização nos anos de 1.991 e 1.992, matérias não abrangidas pela ação judicial intentada exclusivamente para outro efeito no ano de 1.990. (Acórdão n.º 108-05.876, de 19/10/1999, 1.º CC)

COISA JULGADA - DISCUSSÃO DO TEMA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO - IMPOSSIBILIDADE - A coincidência entre a causa de pedir, constante no fundamento jurídico da ação judicial, e o fundamento da exigência consubstanciada em lançamento, impede o prosseguimento do processo administrativo no tocante aos mesmos fundamentos, de modo a prevalecer a solução judicial do litígio. (Acórdão n.º 108-06.090, de 13/04/2000, 1.º CC)

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.

• **DESTINAÇÃO DE MERCADORIAS** - A destinação de mercadorias está disciplinada no Decreto-Lei n.º 1.455, de 07/04/1976, e na Portaria MF n.º 271, de 14/07/1976.

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.

• **RESTITUIÇÃO DE DOCUMENTOS** - *Não poderá ser recusada, pelo órgão em que tramita o processo, a devolução dos documentos originais, fornecidos pelo sujeito passivo para instrução dos autos, desde que este o requeira. Para que o processo não fique prejudicado em seu preparo, nele devem ficar cópias autenticadas das peças devolvidas, bem como recibo comprobatório das devoluções efetuadas. Mas nem sempre a restituição dos documentos é possível. Assim, se a idoneidade da prova depender de exame diretamente no documento, a retirada do mesmo poderá ser recusada. Por exemplo, se um documento for periciado, ele não poderá ser extraído do processo, em nenhuma hipótese (Vieira, Leliana Pontes de. "Contencioso e Processo Fiscal", Ed. Vestcon, Brasília, 1996, p. 75).*

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.

• Modificada a denominação para 3.º Conselho de Contribuintes pelo art. 2.º do Decreto n.º 79.630/77.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Decreto n.º 70.235/1972 Anotado

Fontes Bibliográficas Recomendadas

1. Arruda, Luiz Henrique Barros de. *Processo Administrativo Fiscal*. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1994.
2. Cabral, Antônio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. Ed. Saraiva, São Paulo, 1993.
3. Cais, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1996.
4. Costa, Nelson Nery. *Processo Administrativo e Suas Espécies*. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997.
5. Marins, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. Ed. Dialética, São Paulo, 2002.
6. Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Processo Administrativo Tributário*. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999.
7. Neder, Marcus Vinicius e López, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Anotado*. Ed. Dialética, São Paulo, 2002.
8. Paulsen, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 4.ª Edição. Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2002.
9. Paulsen, Leandro e Ávila, René Bergmann. *Direito Processual Tributário – Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2003.
10. Ribas, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. Ed. Malheiros, São Paulo, 2003.
11. Xavier, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005.
12. Xavier, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997.