

PROCESSO ADMINISTRATIVO

1. O Procedimento Administrativo

A exigência tributária se deflagra com o lançamento tributário. Até que sobrevenha tal lançamento, os atos que o antecedem alinham-se em mero procedimento, ou seja, em sequência ordenada de atos com a finalidade de se atingir um fim, no caso, o da constituição do crédito tributário.

Esses atos tem início, em regra, em procedimentos de diligência e fiscalização e culminam na constituição do crédito tributário.

Até meados da década de 90, ditas atividades eram desenvolvidas de forma desintegrada, outorgando-se enorme discricionariedade ao agente fiscal para decidir quem seria fiscalizado e quando isso ocorreria.

Tal panorama teve profunda alteração, no âmbito federal, com a instituição do mandado de procedimento fiscal, que consiste em autorização administrativa, com destinatário e prazo certos, para que o agente fiscal possa exercer sua atividade administrativa tendente à exigência do tributo.

Atualmente, há três espécies de mandado de procedimento fiscal, cujo regramento encontra-se delineado Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011.

Pelo mandado de procedimento fiscal de fiscalização (MPF-F), autorizam-se as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais.

Pelo mandado de procedimento fiscal de diligência (MPF-D), por sua vez, são permitidas as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Por fim, nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou de qualquer outra prática de infração à legislação tributária ou de comércio exterior, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), no prazo de cinco dias, contado da data de início do procedimento, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

O MPF se extinguirá (i) pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com ciência do sujeito passivo; e (ii) pelo decurso dos prazos de validade, sendo que, nesta última hipótese, o decurso do prazo não implicará nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal (art. 15 da Portaria RFB nº 3.014/2011).

2. O Processo Administrativo

A fase *processual* irrompe-se a partir do momento em que o contribuinte pode manifestar expressamente sua oposição à pretensão tributária do Poder Público. Tal ocorre assim que é possível impugnar, no âmbito administrativo, o lançamento tributário.

A partir de então, o contribuinte vê-se amparado pela enorme gama de princípios processuais consagrados no âmbito constitucional, tais como o do devido processo legal, o do contraditório, o da ampla defesa, o do juiz natural etc.

A existência do processo administrativo está intimamente ligada à unilateralidade da atividade de constituição do crédito tributário e suas consequências, que

vão desde a exigibilidade da dívida até a negativa de obtenção de certidão de regularidade fiscal.

Ato administrativo de semelhante envergadura demanda a possibilidade de sua *revisão*, que tem lugar com o exercício da função jurisdicional atípica outorgada ao Poder Executivo. Se comparada às demais fases que compõem o *iter* tributário que se inicia com o fato e deságua em eventual expropriação em execução fiscal, a função jurisdicional do Poder Executivo pode ser assim apresentada:

Função Administrativa Judicial	Função Jurisdicional	Função Administrativa
Executivo	Judiciário	Executivo
Trânsito relativo	Trânsito definitivo	Não se aplica
Litigioso	Litigioso	Não litigioso
Ampla defesa	Ampla defesa	Investigação
Devido Processo Legal	Devido Processo Legal	Rito finalístico
Gratuito	Oneroso	Gratuito

O processo administrativo é o meio pelo qual se assegura ao particular o exercício de seu *direito de petição*. Tal direito pressupõe a possibilidade de apresentação de pleito de maneira informal, sem os rigores típicos do processo judicial. Ademais, contempla o direito de produzir provas, a fim de convalidar os fatos narrados na peça e obriga o Poder Público a apresentar resposta fundamentada, em decisão sujeita a duplo grau de jurisdição e que deve ser comunicada de maneira efetiva ao interessado.

Esse processo é desdobrado em quatro fases. A primeira é a de instauração, que é seguida pela de instrução. Na sequência, há o julgamento, que pode ser desafiado por recurso.

3. Princípios comuns ao processo e ao procedimento

Embora haja essa clara distinção entre processo e procedimento administrativos, há princípios que regem ambas as fases, os quais serão abordados a seguir.

a) legalidade

Devem, processo e procedimento, estar pautados pela estrita observância do regramento que lhes é pertinente, o qual deve estabelecer todo o rito a ser seguido e as garantias asseguradas ao sujeito passivo.

Tal característica imprime ao processo e ao procedimento a necessária conotação objetiva que os forma, servindo, assim, como fundamento para a *imparcialidade* imperativa a tais fases.

b) vinculação

Mais do que observar a legalidade, o processo e o procedimento são regidos pela vinculação. Quer-se dizer, com isso, que os atos praticados pelo Poder Público no desenvolvimento de ambos são necessariamente vinculados, ou seja, sem qualquer margem a discricionariedades.

c) oficialidade

No âmbito administrativo impera o princípio da oficialidade, pelo qual o impulso do procedimento e do processo é ônus do Poder Público. Tal princípio se contrapõe ao da inércia, típico do direito processual civil.

d) verdade material

No curso do procedimento e do processo administrativos, deve a Administração Pública observar o princípio da verdade material. Segundo tal princípio, deve-se sempre

buscar o esclarecimento dos fatos que envolvem a pretensão tributária do fisco. Tal princípio deve assumir papel de significativo relevo, a ponto de se sobrepor a eventuais preclusões administrativas quando ao direito de produzir provas com o propósito de esclarecer os fatos controvertidos. Em suma, se a lógica é descobrir a verdade em detrimento de presunções, tal deve ser a tônica a se adotar durante todo o curso do processo e do procedimento.

e) dever de investigação

Sobretudo durante a fase procedimental, deve a Administração Pública observar o seu *dever de investigação*, ou seja, deve perscrutar todos os fatos relevantes. Para tanto, dispõe de expressa prerrogativa constitucional de fiscalizar, prevista no art. 145, § 1º, bem como de todo o regramento da matéria no âmbito infraconstitucional, especificamente nos artigos 194 a 200 do Código Tributário Nacional.

Tal prerrogativa, entretanto, não é ilimitada. Deve o Poder Público observar direitos fundamentais previstos na Constituição, como os da intimidade, da inviolabilidade de residência, de dados e de comunicações telefônicas e telegráficas, tudo nos termos da lei.

4. Princípios do procedimento tributário

Há princípios, por sua vez, que regem apenas a fase do procedimento administrativo, os quais serão abordados a seguir.

a) inquisitorialidade

Antes de constituído o crédito tributário, o procedimento administrativo tributário rege-se pela *inquisitorialidade*, o que significa que a Administração Pública tem a

prerrogativa de investigar o particular sem que, para tanto, irradiem-se desde então os direitos de natureza *processual* previstos no texto constitucional, como a ampla defesa, o contraditório etc.

Tais direitos deverão ser exercidos apenas em um segundo momento, quando houver o lançamento; antes disso, sequer há pretensão fiscal formalizada, o que priva o contribuinte do direito de interferir em tal procedimento.

b) cientificação

Dispõe o texto constitucional, no inciso XXXIII do art. 5º, que “*todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado*”.

Em decorrência de tal previsão constitucional, é direito do contribuinte ter ciência de qualquer atividade administrativa que diga respeito a assuntos que repercutam sobre a sua esfera jurídica.

c) formalismo moderado

A tônica da atividade administrativa tributária consiste em buscar sempre assegurar o ambiente mais afeito possível à busca de todos os elementos que contribuem para a definição dos fatos que envolvem a exigência tributária.

Não por outra razão, o Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo tributário federal estabelece que os atos e termos processuais conterão somente o indispensável à sua finalidade e não devem conter elementos que comprometam a fidelidade e a certeza de seu conteúdo.

Tal previsão encontra ressonância na lógica estabelecida pela lei que rege o processo administrativo federal, a Lei 9.784/99. Lá se prevê que os atos administrativos não dependem de forma determinada, salvo quando lei em sentido formal e material trouxer regramento formal para tal ato. Em consequência, previsões infralegais de observância de certas formalidades, comuns nos processos de compensação, por exemplo, são írritas e devem ser afastadas.

d) fundamentação

Embora o texto constitucional não exija textualmente a fundamentação dos atos administrativos, tal exigência deriva, sobretudo, do dever da Administração Pública de motivar os seus atos.

Por conta disso, o art. 2º, VII, da Lei 9.784/99 dispõe ser obrigatória a indicação dos pressupostos de fato e de direito nas decisões administrativas.

e) celeridade

Em princípio, o contribuinte não tem propriamente interesse que a marcha do procedimento e do processo administrativo tributário seja veloz, haja vista que, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional, as reclamações e os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário controvertido, nos termos da lei.

A remissão aos termos da lei, todavia, bem indica que há situações versadas de modo distinto, nas quais as manifestações administrativas não impedem a exigência do tributo. Para tais situações, o contribuinte tem efetivo interesse em ter o desfecho administrativo de seu processo da forma mais breve possível. De mais a mais, é possível que

o contribuinte não considere conveniente suportar o estado de incerteza inerente ao desenvolvimento do procedimento e do processo tributários.

A fim de evitar que tal mora venha a prejudicar o contribuinte, o inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição dispõe que “*a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*”.

f) gratuidade

A rigor, é de interesse da própria Administração Pública promover a exigência tributária apenas nas hipóteses em que a exação é efetivamente devida. Trata-se de mais uma faceta de sua atuação, sempre pautada pelo princípio da legalidade.

Corolário dessa característica é a gratuidade do processo administrativo, prevista expressamente no art. 2º, XI, da Lei 9.784/99, que versa sobre o processo administrativo federal.

5. Princípios do processo tributário

Por fim, há princípios aplicáveis apenas na fase processual, os quais serão apresentados doravante.

a) devido processo legal

A cláusula do devido processo legal é prevista constitucionalmente e tem duas vertentes, a em sentido *material* e a em sentido *processual*.

Deriva do devido processo legal em sentido processual o direito do contribuinte aos demais princípios processuais previstos no texto constitucional, tais como o do contraditório, o da ampla defesa, o do juiz natural etc.

b) contraditório

Deriva do princípio do contraditório o direito do contribuinte de se manifestar sempre que encartado ao processo novo documento, quer se trate de decisão administrativa, de prova produzida etc.

c) ampla defesa

Além de ter a prerrogativa de se manifestar sempre que encartados novos elementos aos autos, o contribuinte também dispõe do direito de produzir todas as espécies de provas tendentes a afastar a exigência que lhe é imposta, bem como de deduzir todas as alegações que entender pertinentes.

d) duplo grau

Ao consagrar o direito ao contraditório e à ampla defesa, a Constituição oferta ao jurisdicionado “*os meios e recursos a ela inerentes*”.

Deriva de tal previsão o princípio constitucional do duplo grau de jurisdição, segundo o qual o jurisdicionado teria direito a ver a sua pretensão apreciada, ao menos, por dois juízos de distinta hierarquia.

Como qualquer princípio, todavia, é passível de ser afastado em determinadas hipóteses. No âmbito judicial sequer se cogita, por exemplo, de um novo grau de jurisdição

para os processos de competência originária do Supremo Tribunal Federal. Na mesma linha, no âmbito administrativo os processos de perdimento de mercadorias importadas não dispõem do direito ao duplo grau. Já nos de compensações consideradas não declaradas, o direito a essa revisão é considerado discutível.

e) juiz natural

Assegura a Constituição, ainda, que ninguém será processado e julgado senão pelo juiz competente.

Tal previsão consagra o princípio do juiz natural e, com isso, impede que haja alterações na competência para a apreciação do processo administrativo após a sua instauração.

6. O processo administrativo decorrente de lançamento tributário

Uma vez constituído o crédito tributário no âmbito federal, faculta-se ao contribuinte a apresentação de impugnação, o que dá início à fase processual no âmbito administrativo.

O processo administrativo tributário federal é regulado pelo Decreto 70.235/72 e sofre influxos da Lei 9.784/99, legislação mais recente que regula o processo administrativo federal.

O crédito tributário que dá margem à instauração do processo administrativo federal pode ter origem tanto em um auto de infração quanto em uma notificação de lançamento. O auto de infração é o instrumento adotado quando se reputa que o contribuinte transgrediu a lei tributária; a notificação de lançamento, por sua vez, é o meio empregado nas hipóteses em que a constituição do crédito tributário se dá de forma

ordinária, espontânea, mediante mero cumprimento da legislação nas hipóteses em que há a previsão de que o tributo seja lançado de ofício.

Para as hipóteses de auto de infração, prevê o art. 10 do Decreto 70.235/72 ser obrigatório conter a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Já para a notificação de lançamento, estabelece o art. 11 do referido diploma como requisitos a qualificação do notificado, o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação, a disposição legal infringida, se for o caso e 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.

Sucedee, então, a possibilidade de apresentação de impugnação pelo sujeito passivo, o que deve ocorrer em trinta dias e mencionar a autoridade julgadora a quem é dirigida, a qualificação do impugnante, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui, as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos, bem como se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial.

Bem se vê, portanto, que a fase postulatória no âmbito administrativo já aglutina grande parte da instrutória, na medida em que demanda do sujeito passivo a especificação das provas que pretende produzir, de forma detalhada e fundamentada.

Outrossim, em mitigação ao princípio da verdade material, o art. 17 do Decreto 70.235/72 prevê o ônus da impugnação especificada, tal qual ocorre no processo civil, ao dispor ser dever do contribuinte, impugnar de forma específica tudo o quanto tenha a se insurgir quanto ao lançamento questionado administrativamente.

Acaso seja deferido o pedido de produção de prova pericial formulado pelo sujeito passivo, competirá à autoridade designar auditor fiscal para fazer a perícia por parte da União, cabendo ao contribuinte igualmente designar perito para que elabore a sua própria perícia.

A primeira decisão no processo administrativo fiscal federal é colegiada, competindo à Delegacia Regional de Julgamento. Caso o lançamento não seja mantido na íntegra, haverá reexame necessário a ser apreciado pelo Conselho de Contribuintes; ao contribuinte que pretender reformar o acórdão da Delegacia Regional de Julgamento, por sua vez, é facultada a interposição de recurso voluntário.

Dito recurso será apreciado por Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Caso o acórdão proferido na hipótese adote entendimento divergente do proferido por outro órgão fracionário no âmbito do aludido tribunal, será cabível a interposição de recurso especial tanto pelo sujeito ativo quanto pelo passivo.

O recurso especial deve passar por um exame preliminar de admissibilidade. Se admitido, será apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF; se inadmitido, o feito transitará em julgado, pois não é cabível recurso contra essa negativa de trânsito do especial.

Enquanto o feito estiver em curso, restará suspensa a exigibilidade da dívida controvertida, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Com o encerramento da discussão no âmbito administrativo, caso o lançamento seja mantido integral ou parcialmente, os valores se tornarão exigíveis e serão, oportunamente, encaminhados para inscrição em dívida ativa com a finalidade de posterior ajuizamento de execução fiscal.

7. O processo administrativo decorrente de compensação promovida pelo contribuinte

De acordo com o art. 170 do Código Tributário Nacional, pode o contribuinte promover a compensação de débitos tributários com créditos da mesma natureza.

Tal espécie de extinção da dívida tributária foi originariamente regulada pela Lei 8.383/91 e atualmente encontra-se regradada pelo art. 74 da Lei 9.430/96, com as substanciais alterações que lhe foram promovidas pela Lei 10.637/02 e diplomas posteriores. No âmbito infralegal, a Instrução Normativa 900/08 consolida a legislação relativa à compensação tributária federal.

Atualmente, a compensação deve ser promovida espontaneamente pelo contribuinte, mediante a entrega de declaração de compensação. Tal procedimento é efetivado eletronicamente, mediante o envio de formulário denominado PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Restituição/Declaração de Compensação).

Uma vez apresentada a compensação, considera-se extinto o tributo que se pretende quitar, nos termos do § 2º do art. 74 da Lei 9.430/96.

A própria Lei 9.430/96 estabelece uma série de hipóteses em que não é permitida a compensação pelo contribuinte. São elas: o saldo a restituir apurado do Imposto de Renda da Pessoa Física, os débitos de tributos devidos na Importação, os débitos que já tenham sido encaminhados para inscrição em Dívida Ativa, o débito parcelado, o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, o valor objeto de pedido de restituição já indeferido, a compensação com crédito de terceiros, com crédito-prêmio de IPI, com crédito oriundo de título público, os decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, os que não se refiram a tributos administrados pela Receita Federal e os que tiverem como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei tenha sido declarada inconstitucional em controle concentrado, por súmula vinculante ou com ou execução suspensa pelo Senado

Em tais hipóteses, a compensação deverá ser considerada *não declarada* pela autoridade administrativa; para as demais, caso o Fisco não esteja de acordo com a compensação promovida deve considerá-la *não homologada*.

Para as hipóteses de compensações não homologadas, ou seja, aquelas em que a compensação, *a priori*, é admissível, o contribuinte pode interpor manifestação de inconformidade contra a decisão que deixa de homologar o encontro de contas. Tal recurso tem efeito suspensivo e, uma vez julgado, pode dar margem, inclusive, à interposição do mesmo recurso especial previsto para as hipóteses de processo administrativo decorrente de lançamento tributário, a ser apreciado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Já para os casos de compensações não declaradas, a lei estabelece expressamente não caber manifestação de inconformidade, bem como os recursos que a sucedem. Diante de tal panorama, discute-se se seria cabível o recurso inominado previsto pela Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo federal não tributário, ou se não haveria qualquer forma de impugnação. Ainda que se entenda cabível a interposição de recurso, prevalece entendimento no sentido de que tal insurgência não suspende a exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual os débitos podem ser encaminhados imediatamente para cobrança em tal hipótese.

8. Processo Administrativo Federal de Consulta

a) Introdução

O processo administrativo de consulta é o meio de que o contribuinte dispõe para dirimir dúvidas sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, relativos aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil e sobre a classificação fiscal de mercadorias.

Tal processo está disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 740/2007 e na Lei nº 11.457/2007, que tratou, dentre outros assuntos, dos processos administrativos de consulta referentes às contribuições previdenciárias. Os artigos 88 a 102 do Decreto nº

7.574/2011, por sua vez, também tratam desse tema apresentando regras referentes ao processo de consulta.

b) Legitimidade

De acordo com o art. 2º da IN RFB nº 740/2007 c/c art. 88 do Decreto nº 7.574/2011, 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.

c) Requisitos

A consulta deverá sempre ser formulada por escrito, dirigida à Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, à Coordenação-Geral da Administração Aduaneira - Coana ou à SRRF, mediante petição e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente, atendendo aos seguintes requisitos: a) identificação do consulente; b) na consulta apresentada pelo sujeito passivo, declaração de que: b.1) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta; b.2) não está intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; b.3) o fato nela exposto não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte o interessado; c) circunscrever-se a fato determinado, com descrição detalhada do seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; d) indicação dos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

No que se refere à consulta sobre a classificação fiscal de mercadorias, além dos requisitos expostos acima, deverão ser fornecidas pelo consulente, necessariamente, as seguintes informações sobre o produto: a) nome vulgar, comercial, científico e técnico; b)

marca registrada, modelo, tipo e fabricante; c) função principal e secundária; d) princípio e descrição resumida do funcionamento; e) aplicação, uso ou emprego; f) forma de acoplamento de motor a máquinas ou aparelhos, quando for o caso; g) dimensões e peso líquido; h) peso molecular, ponto de fusão e densidade, para produtos do Capítulo 39 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); i) forma (líquido, pó, escamas, etc.) e apresentação (tambores, caixas, etc, com respectivas capacidades em peso ou em volume); j) matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume; k) processo detalhado de obtenção; e l) classificação adotada e pretendida, com os correspondentes critérios utilizados.

d) Competência - Procedimento

Apresentada a consulta, compete à unidade da RFB do domicílio tributário do consulente: a) verificar se na formulação da consulta foram observados, conforme o caso, os requisitos indicados nos parágrafos anteriores; b) orientar o interessado quanto à maneira correta de formular a consulta, no caso de inobservância de alguns dos requisitos exigidos; c) organizar o processo e encaminhar à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil a que estiver subordinado, desde que tenham sido atendidas as formalidades previstas; d) dar ciência ao consulente da decisão da autoridade competente e adotar as medidas adequadas à sua observância; e e) receber os recursos de divergência interpostos contra decisões proferidas nos processos de consulta e encaminhá-los à Divisão de Controle Aduaneiro (Diana) da SRRF, quando se tratar de classificação de mercadorias, ou à Divisão de Tributação (Disit) da SRRF, nos demais casos.

Compete à Disit da SRRF: a) proceder ao exame do processo e adotar as providências necessárias ao seu saneamento; b) preparar a minuta da Solução de Consulta ou do Despacho Decisório que declarar sua ineficácia, quando a solução da consulta for de competência da SRRF; c) encaminhar o processo à Cosit, quando se tratar de consulta cuja solução seja de competência dessa Coordenação-Geral; d) encaminhar à Cosit os processos

relativos a recursos de divergência e a representação contra soluções de consulta sobre interpretação da legislação tributária.

Por sua vez, internamente, compete às divisões da Cosit: a) proceder ao exame do processo e adotar as providências necessárias ao seu saneamento; b) preparar a minuta da Solução de Consulta ou do Despacho Decisório que declarar a ineficácia da consulta, quando a solução for de competência da Cosit; e c) preparar a minuta da Solução de Divergência, nos casos de recursos de divergência e de representações interpostos contra Soluções de Consulta.

A solução da consulta ou a declaração de sua ineficácia compete à:

- a) Cosit, no caso de consulta sobre interpretação da legislação tributária formulada por órgão central da administração pública 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 artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- b) Coana, no caso de consulta sobre classificação de mercadorias formulada por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, em nome de seus associados ou filiados;
- c) SRRF nos demais casos.

e) Consulta Eficaz e Ineficaz

Na consulta eficaz – ou seja, aquela que atende aos requisitos mínimos estipulados pela legislação de regência – será proferida Solução de Consulta que conterá: a) identificação do órgão expedidor, número do processo, nome, CNPJ ou CPF, e domicílio tributário do interessado; b) número da Solução de Consulta, assunto e ementa; c) relatório da consulta; d) fundamentos legais; e) conclusão; e f) ordem de intimação.

Relativamente à Consulta eficaz: a) se 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; b) quando a solução da consulta implicar pagamento, este deve ser efetuado até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta; c) os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida, somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a consulta previamente formulada; d) os efeitos da consulta formulada pela matriz da pessoa jurídica estender-se-ão aos demais estabelecimentos; e) no caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados, os efeitos somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução da consulta.

A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, ou havendo divergência de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas na mesma norma jurídica, proferida pela mesma autoridade administrativa, poderá a decisão ser revista pela autoridade que a proferiu. A nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, aplicar-se-ão as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.

Por outro lado, não produz efeitos a consulta formulada: a) com inobservância dos requisitos indicado no tópico 8.3; b) em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; c) por quem estiver intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; d) sobre fato objeto de litígio, de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa ou judicial; e) por quem estiver sob procedimento fiscal, iniciado antes de sua apresentação, para apurar os fatos que se relacionem com a matéria consultada; f) quando o fato houver sido objeto de solução anterior proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente, e cujo entendimento por parte da administração não tenha sido alterado por ato superveniente; g) quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação; h) quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária; i) quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal da lei; j) quando o fato estiver definido como crime ou contravenção penal; k) quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

f) Recurso Especial

Havendo divergência de conclusões entre soluções de consultas relativas à mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo.

O recurso pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de 30 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.

O juízo de admissibilidade do recurso será exercido pela SRRF do domicílio tributário do recorrente, não cabendo recurso do despacho denegatório da divergência.

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 acima, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

Da Solução de Divergência será dada ciência imediata ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência, observado, conforme o caso:

a) 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 consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada; ou,

b) na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, aplicar-se-ão as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.

g) Dever de Representação

Qualquer servidor da administração tributária que tenha conhecimento de Soluções de Consulta divergentes sobre a mesma matéria deve, a qualquer tempo, formular representação ao chefe do órgão que solucionou a consulta, indicando as soluções divergentes.