

Excelentíssimos Senhores.

A **Clínica de Direito Tributário TAXPUC**, da **PUCPR**, campus Curitiba, por intermédio do seu corpo docente (**Professores Carla Machi Pucci, Claudia Maria Borges Costa Pinto, Carlos Eduardo Pereira Dutra e Guilherme Afonso Laskoski**) e discente (Arthur de Araújo Rodrigues), submete à apreciação de Vossas Excelências **EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS, com vistas a fundamentar nossas sugestões de alterações ao Decreto-lei 70.235/72**, em conformidade com a consulta pública outrora aberta¹.

O Decreto 70.235/72 é uma legislação que foi recepcionada pela Constituição da República com *status* de lei ordinária, tendo recebido alterações posteriores e pontuais pelas Leis 11.119/2005, 12.715/2012 e 13.140/2015.

Não obstante, ainda há espaço para atualizações desta legislação, de forma que, visando contribuir para o aperfeiçoamento do processo administrativo fiscal federal, apresentam-se as seguintes propostas de alteração do Decreto 70.235/72:

PROPOSTAS VOTADAS À UNANIMIDADE DENTRO DA CLÍNICA DO TAXPUC:

- **Proposta 1:** Inclusão do parágrafo único no art. 1º sobre princípios aplicáveis ao PAD:

“Parágrafo único. O processo administrativo fiscal será regido, sem exclusão dos demais direitos e garantias constitucionais, pelos princípios da eficiência administrativa, celeridade processual e substância sobre a forma (primazia da decisão de mérito), considerando-se:

I - Eficiência como escolha pelo baixo custo aliado com melhor qualidade, adotando preferencialmente a tramitação e a prática de atos processuais em meio digital;

II - Celeridade processual considerando duração máxima na primeira instância em seis meses e na instância recursal em mais seis meses, de modo que, findo o prazo, não correrão mais juros e atualização monetária contra o sujeito passivo, salvo na hipótese: a) da declaração de complexidade do caso pela Autoridade Julgadora, voltando a fluir o prazo após o término da produção de provas; e ou;

b) em razão de sobrestamento administrativo para se aguardar julgamento de processo com direito aplicável idêntico em regime de uniformização perante o Supremo Tribunal Federal ou Superior Tribunal de Justiça, voltando a fluir o prazo após o trânsito em julgado do caso no Tribunal Superior; e ou:

c) quando ainda não solucionado o incidente processual de apuração de responsabilidade tributária, voltando a fluir o prazo após o seu encerramento.

III - Substância sobre a forma, de maneira a se priorizar a análise do mérito das alegações do contribuinte e ou do responsável tributário;”

Exposição de motivos: A ideia é tornar o processo administrativo tributário mais rápido, com menor custo (financeiro e de tempo), facilitando a defesa do sujeito passivo e o alinhando a lógica de coerência dos precedentes de mérito dos Tribunais Superiores.

- **Proposta 2:** Alteração do Art. 5 do Decreto 70.235/72:

“Art. 5º Os prazos serão correrão em dias úteis, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.”

¹ <https://www12.senado.leg.br/tv/programas/noticias-1/2022/03/aberta-consulta-publica-para-simplificacao-do-processo-administrativo-e-tributario>.

Exposição de motivos: A necessidade de padronização dos prazos, tendo em vista que os mesmos devem correr em dias de funcionamento do órgão administrativo, alinhando-se com a alteração do Código de Processo Civil.

- **Proposta 3:** Inclusão do §§ 1º e 2º no art. 5º:

“§ 1º No sistema de protocolo sempre será fornecido imediatamente comprovante de envio com a especificação do conteúdo do protocolo.

§ 2º No caso de indisponibilidade do sistema de protocolo, ainda que por poucas horas, adicionar-se-á mais um dia ao prazo, presumindo-se a indisponibilidade pela juntada pelo sujeito passivo de simples print da tela do sistema, que servirá para fins de comprovação.”

Exposição de motivos: Necessidade de garantia de segurança jurídica processual para o sujeito passivo, diante das frequentes indisponibilidades do sistema de protocolo.

- **Proposta 4:** Inclusão dos §§ 1º, 2º e 3º no art. 10:

“§ 1º A atribuição de responsabilidade tributária no auto de infração será sempre fundamentada, em tópico separado, com a apresentação específica das razões de fato e de direito, amparada em provas que deverão identificar o liame de responsabilidade entre a conduta e o inadimplemento do crédito tributário.

§ 2º A atribuição de responsabilidade após a lavratura do auto de infração será feita em separado, por meio de incidente processual, em regra, não suspendendo o julgamento da impugnação administrativa, de modo que se encerrará na primeira instância, trasladando-se a decisão ao processo de origem, podendo ser objeto de recurso específico somente no momento processual em que for possível se apresentar recurso à segunda instância em relação ao crédito tributário do processo principal, sendo julgado após esse.

§ 3º Caso o incidente processual de atribuição de responsabilidade não tenha se encerrado, a decisão sobre a impugnação administrativa deverá aguardar a solução do incidente, suspendendo a fluência do prazo do parágrafo único do art. 1º”

Exposição de motivos: Necessidade de fundamentação da causa e de apuração em separado da responsabilidade tributária, a fim de se evitar tumulto processual, bem como, possibilitar âmbito de defesa específico para o responsabilizado, já que a discussão nem sempre passa pelo mérito da exigência do crédito tributário.

- **Proposta 5:** Inclusão no § 1º-A no art. 16:

“No caso de o sujeito passivo não ser representado por profissional da advocacia, os julgadores relativizarão a análise dos requisitos dos incisos III e IV, considerando alegado o direito e formulado o pedido de provas a partir da análise dos fatos declinados pelo impugnante.”

Exposição de motivos: Necessidade de corrigir assimetria informacional jurídica do sujeito passivo (que, em regra, não tem formação jurídica), conseguindo assim realizar a sua defesa, ainda que de forma não técnica, de modo que se garanta a apreciação do mérito.

- **Proposta 6:** Inclusão no art. 16 do § 1º-B:

“Sob pena de nulidade, é obrigatório em todo lançamento tributário impugnado, em sua totalidade ou em parte, a revisão integral ex officio pela primeira instância, na forma e

no mérito, do referido lançamento em relação à obrigação, inclusive a atribuição de responsabilidade tributária, e a todo o crédito tributário lançado, devendo constar o referido ponto em tópico separado na decisão da impugnação administrativa, podendo esse ser isoladamente objeto de recurso para a segunda instância, considerando-se não preclusa a alegação, por se tratar de matéria de ordem pública.”

Exposição de motivos: Necessidade de garantia da higidez do ato administrativo, mediante por outros pares julgadores.

- **Proposta 7:** Revogação do art. 17 (considerando art. 16, § 1º-B).

Exposição de motivos: Para se compatibilizar com a proposta de inclusão do art. 16, § 1º-B (proposta 6), já que todo o lançamento será revisado no julgamento da impugnação.

- **Proposta 8:** Proposta de inclusão do Art. 17-A do Decreto 70235/72:

“A Autoridade julgadora poderá chamar o impugnante para realização de acordo, inclusive em caso de não reconhecimento de recurso voluntário.”

Exposição de motivos: O objetivo é sanar a dificuldade do contribuinte de fundamentar o seu pedido e ao mesmo tempo, tentar introduzir a mediação na esfera administrativa.

- **Proposta 9:** Alteração do § 1º do art. 21 (ver inclusão do § 1º-B no art. 16):

“No caso de impugnação parcial, tendo em vista a obrigatoriedade da revisão ex officio do lançamento, somente após a decisão final da primeira instância e da não interposição de recurso voluntário ou interposição impugnando parcialmente o mérito da referida decisão, não cumprida a exigência relativa à parte não mais litigiosa do crédito, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não recorrida, consignando essa circunstância no processo original.”

Exposição de motivos: Para se compatibilizar com a proposta de inclusão do art. 16, § 1º-B (proposta 6), já que todo o lançamento será revisado no julgamento da impugnação.

- **Proposta 10:** Inclusão no art. 26-B:

“Ainda que implique no reconhecimento de inconstitucionalidade da legislação tributária, é obrigatória, para todas as instâncias administrativas julgadoras, a aplicação ex officio do entendimento manifestado em regime de uniformização ou em controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ou em regime de uniformização pelo Superior Tribunal de Justiça, desde que exista identidade entre o dispositivo interpretado com o caso, ainda que não publicado o acórdão paradigma, situação em que poderá se sobrestar o feito até decisão definitiva do Tribunal Superior.”

Exposição de motivos: Necessidade de a instância administrativa, por razões de coerência, celeridade processual e igualdade, aplicar o entendimento uniformizado dos Tribunais Superiores.

- **Proposta 11:** Inclusão do art. 27-A:

“A Autoridade julgadora, fixando objetivamente os pontos controversos, poderá declarar fundamentadamente como complexo o caso, em razão da necessidade da produção de prova pericial e ou do uso de meios atípicos de prova, oportunidade na qual intimará o

impugnante para, em quinze dias, constituir representação por profissional da advocacia, caso inexistente e se assim o desejar, e para, no mesmo prazo especificar de forma concentrada outros meios de prova ainda não indicados em sua impugnação, ficando suspenso a fluência do prazo do inciso II do parágrafo único do art. 1º a partir da referida declaração.”

Exposição de motivos: A ideia é que o processo seja mais célere, com prazo máximo de duração, no entanto, em caso de declaração de complexidade, o caso exigirá produção mais profunda de provas, por isso, deve se suspender a fluência do prazo máximo de duração e em contrapartida se abre vistas para apresentar mais provas de forma mais organizada, buscando a verdade material.

- **Proposta 12:** Inclusão do parágrafo único no art. 28:

“Caso a questão preliminar esteja relacionada a problema formal da impugnação administrativa, a Autoridade Julgadora os desconsiderará, priorizando o julgamento de mérito do caso.”

Exposição de motivos: Deve se privilegiar o julgamento de mérito em detrimento de questões formais, sob pena de ferir o direito de efetiva defesa do sujeito passivo.

- **Proposta 13:** Inclusão do parágrafo único no art. 31:

“Sob pena de nulidade absoluta, a Autoridade Julgadora analisará todos os argumentos apresentados pelo impugnante, acolhendo-os ou os afastando, sempre motivadamente.”

Exposição de motivos: Sob pena negativa de jurisdição administrativa ao sujeito passivo e de transparência do ato administrativo (já que sairá da fase administrativa com presunção de veracidade), que se verá obrigado a ingressar com demanda judicial.

- **Proposta 14:** Inclusão do parágrafo único no art. 33 (ver inclusões dos §§ 1º e 2º no art. 15 e do art. 27-A):

“Com as adaptações relativas à instância e ao meio de impugnação recursal, aplica-se ao recurso voluntário os §§ 1º, 2º e 3º do art. 15, bem como, o art. 27-A.”

Exposição de motivos: Extensão do tratamento das propostas 11 (votação unânime) e 2 (votação não unânime – vide mais abaixo) para a fase recursal.

- **Proposta 15:** Art. 38-A do Decreto 70235/72. A autoridade julgadora, CARF ou CSRF, após decisão desfavorável ao contribuinte, é obrigatório o chamamento do recorrente para possível realização de acordo.

Exposição de motivos: O objetivo é sanar a dificuldade do contribuinte de fundamentar o seu pedido e ao mesmo tempo, tentar introduzir a mediação na esfera administrativa.

- **Proposta 16.** Recomenda-se a eliminação do pedido de reconsideração previsto no §3º do art. 37 do Decreto 70.235/72 e criação, em seu lugar, do pedido de esclarecimento, cabível em face de qualquer acórdão (DRJ, CARF, CSRF) para sanar obscuridade, omissão ou contradição. Sugere-se seja atribuída ao referido parágrafo a seguinte redação:

“Caberá pedido de esclarecimento, com efeito suspensivo, em face de qualquer decisão proferida no curso do processo administrativo fiscal para: I - esclarecer obscuridade ou

eliminar contradição; II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar a autoridade julgadora de ofício ou a requerimento; III - corrigir erro material”.

Exposição de motivos: Recurso com possibilidade de aperfeiçoar decisão administrativa, assim como acontece no processo judicial em relação aos embargos de declaração. Sugere-se adoção de prazos padrões em todo o processo (15 ou 30 dias).

- **Proposta 17.** Na sessão de julgamento pela DRJ (art. 25, I) sugere-se seja franqueado às partes a possibilidade de realização de sustentação oral, com duração mínima de quinze minutos.

“É permitido ao impugnante realizar sustentação oral, de forma presencial ou remota (ou mediante outro recurso tecnológico de transmissão de sons e imagens em tempo real) na sessão de julgamento prevista no art. 25, I, após o voto do Relator, em período não superior a quinze minutos, desde que o requeira até o dia anterior ao da data designada para a sessão.

Parágrafo único. Será dada preferência de julgamento às impugnações nas quais for requerida a sustentação oral, observada a ordem de requerimentos”.

Exposição de motivos: Ampliar direito de defesa do sujeito passivo.

- **Proposta 18.** Na hipótese de autos de infração lavrados em face do mesmo contribuinte e fundados na mesma questão de direito sugere-se o julgamento conjunto. Observe-se que, na prática, não obstante o §1º do art. 9º do Decreto 70.235/72 – um auto de infração lavrado em face, por exemplo, da ausência de recolhimento de IPI, pode levar à lavratura de diversos despachos decisórios tendo em vista a alteração no saldo credor, sendo que não há regra que determine – nesse caso – o apensamento desses processos para julgamento conjunto;

Exposição de motivos: Justifica-se o sincretismo por economia processual.

- **Proposta 19.** Sugere-se a supressão da regra do §6º do art. 9º do Decreto 70.235/72 tendo em vista que, atualmente, já não há divisão entre Receita Previdenciária e Receita Federal;

Exposição de motivos: Adequação a estrutura da SuperReceita.

- **Proposta 20.** Sugere-se seja estabelecida exigência da oferta prévia da transação tributária antes da lavratura do auto de infração, em dispositivo que apresente a seguinte redação:

“Art. 7º-A. A autoridade competente, em vista de elementos suficientes para a constituição do crédito tributário mediante a lavratura de auto de infração, deverá obrigatoriamente, antes da lavratura, propor ao sujeito passivo transação tributária”.

Exposição de motivos: Ser transparente em relação as possibilidades de solução do caso, visando esclarecer alternativas, gerando economia processual.

- **Proposta 21.** Atualmente o parágrafo segundo do art. 16 do Decreto 70.235/72 estabelece que apenas ao impugnante é defeso empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. No entanto, visando parificar as partes no processo, tal disposição deveria ser aplicável também às autoridades administrativas que atuam no processo.

“§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, bem como as autoridades administrativas responsáveis pelo lançamento e julgamento, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las”.

Exposição de motivos: Buscar tratamento paritário.

- **Proposta 22.** Tendo em vista a superação jurisprudencial do cabimento do recurso hierárquico, inclusive com reconhecimento pela própria PGFN da insubsistência de cabimento de tal recurso, dada a impossibilidade de uma decisão proferida por órgão colegiado ser cassada por um órgão singular, sugere-se a supressão do art. 26 do Decreto 70.235/72;

Exposição de motivos: Adequação ao entendimento do Poder Judiciário acerca da vedação ao recurso hierárquico.

- **Proposta 23.** Considerando a superação jurisprudencial da exigibilidade de garantia prévia para conhecimento de recurso voluntário, ultimada no julgamento da ADI 1976-7, sugere-se a supressão dos §§ 3º e 4º do art. 33 do Decreto 70.235/72, os quais tratam do “extinto” arrolamento como condição prévia para recurso voluntário.

Exposição de motivos: Adequação ao entendimento do Supremo Tribunal Federal.

PROPOSTAS VOTADAS NÃO UNÂNIMES DENTRO DA CLÍNICA DO TAXPUC:

- **Proposta 1:** Inclusão no art. 10 do Inciso VII:

“Sempre que possível, o auto de infração deverá conter a data e horário final para impugnação, expresso em dia, mês, ano, hora e minutos, de modo que no caso de equívoco material na indicação de prazo à menor, **prevalecerá os 15 dias contados** a partir do primeiro dia útil seguinte à ciência inequívoca do sujeito passivo.”

Exposição de motivos: Evitar confusão na contagem de prazo pelo sujeito passivo.

Exposição da divergência: Só houve discordância em relação ao prazo, se de 15 dias úteis ou de 30 dias úteis. Parte do grupo entender ser de 15 dias o prazo, para privilegiar a celeridade processual, diante do prazo máximo de duração do processo administrativo, separadamente, para a primeira e segunda instâncias, de 6 meses cada uma (com possibilidade de suspensões referidas nos incisos do parágrafo único do art. 1º da proposta). Concordamos, contudo, que exista padronização do prazo (somente 15 dias ou somente 30 dias).

- **Proposta 2:** Alteração do art. 15, caput e inclusão dos § 1º e 2º no art. 15:

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

§ 1º Mesmo que intempestiva e desde que antes do envio do caso para inscrição em dívida ativa, será analisado o mérito da impugnação administrativa que alegar a violação de entendimento manifestado em regime de uniformização ou em controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ou em regime de uniformização pelo Superior Tribunal de Justiça, ainda que não publicado o acórdão paradigma, caso em que poderá se sobrestar o feito até decisão definitiva do Tribunal Superior, cabendo ao sujeito passivo a demonstração, por qualquer meio, da identidade do direito

interpretado pelo Tribunal Superior em relação ao do seu caso, dispensando-se a juntada do referido acórdão.

§ 2º Aplica-se o § 1º também à impugnação administrativa tempestiva, cabendo ao sujeito passivo aditá-la até antes do encerramento da tramitação do processo na primeira instância.”

Exposição de motivos: Garantir que, por razões de coerência, celeridade e igualdade, o entendimento dos Tribunais Superiores deve ser aplicado pela instâncias administrativas.

Exposição da divergência: Só houve discordância em relação ao prazo, se de 15 dias úteis ou de 30 dias úteis. Parte do grupo entender ser de 15 dias o prazo, para privilegiar a celeridade processual, diante do prazo máximo de duração do processo administrativo, separadamente, para a primeira e segunda instâncias, de 6 meses cada uma (com possibilidade de suspensões referidas nos incisos do parágrafo único do art. 1º da proposta). Concordamos, contudo, que exista padronização do prazo (somente 15 dias ou somente 30 dias).

- **Proposta 3:** Considerando os princípios da legalidade e da autotutela administrativa, a par da jurisprudência administrativa sobre o tema (v.g. *CARF, Recurso Voluntário nº 1301-005.623 .Processo nº 11020.904346/2013-90, Brasília, DF, Data da Sessão 19/08/2021*) sugere-se a alteração do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, para que passe a apresentar a seguinte redação “a prova documental poderá ser apresentada até a data designada para o julgamento do recurso voluntário”. Em vista da redação sugerida, impõe-se a exclusão das alíneas do referido parágrafo e, ainda, em concordância com a alteração proposta, deve ser modificada a redação do § 5º do art. 16 do Decreto 70.235/72, para vedar a apresentação e juntada de documentos após o julgamento do recurso voluntário (dado que na instância recursal especial não se admite a apreciação de matéria fático-probatória). Sugere-se, neste ponto, a seguinte redação: “É vedada a juntada de documentos após o julgamento do recurso voluntário”.

Exposição da divergência: A não concordância se dá em razão de que a apresentação de prova posterior deve ser justificada por motivos já colocados nas alíneas a, b e c do atual do § 4º do art. 16, sob pena de ir contra a celeridade processual, já que a outra parte deverá ter aberto vistas para manifestação (contraditório).

- **Proposta 4.** A impugnação (art. 15) e recurso voluntário (art. 33) contam atualmente com prazo de 30 dias, ao passo que o Recurso Especial (art. 37, 1º) conta com prazo de quinze dias. Sugere-se, assim, a uniformização destes prazos para trinta dias, sendo que, ainda na temática dos prazos, sugere-se que a contagem dos mesmos ocorra em dias úteis, tal como ocorre na legislação processual civil e legislações relativas a processo administrativo fiscal de outras unidades da Federação, v.g. Estado do Paraná. Desta forma, se acatada a sugestão, impõe-se seja alterado o artigo 5º do Decreto 70.235/72.

Exposição da divergência: Só houve discordância em relação ao prazo, se de 15 dias úteis ou de 30 dias úteis. Parte do grupo entender ser de 15 dias o prazo, para privilegiar a celeridade processual, diante do prazo máximo de duração do processo administrativo, separadamente, para a primeira e segunda instâncias, de 6 meses cada uma (com possibilidade de suspensões referidas nos incisos do parágrafo único do art. 1º da proposta). Concordamos, contudo, que exista padronização do prazo (somente 15 dias ou somente 30 dias).

- **Proposta 5.** Quanto à prova pericial, sugere-se seja alterado o momento para indicação do assistente técnico e formulação de quesitos. Atualmente, a prova pericial

deve ser justificada e requerida, inclusive com indicação de assistente técnico e rol de quesitos, na impugnação (art. 16, IV). Contudo, buscando ajustar (ou mesmo estabelecer simetria à legislação processual civil em vigor) seria oportuno que tal diligência fosse requerida após a impugnação e mediante prévio deferimento, seja pela DRJ, seja pelo CARF (baixa dos autos em diligência). Em consequência da alteração proposta, sugere-se a supressão do parágrafo primeiro do art. 16 do Decreto 70.235/72, alterando-se o artigo 18, nos termos que seguem:

“Art. 18. Sem prejuízo do deferimento de ofício, o Impugnante poderá requerer produção de prova pericial no prazo de 30 dias após o protocolo da impugnação, podendo a autoridade julgadora de primeira instância deferi-la, quando entendê-la necessária, indeferindo a que considerar prescindível ou impraticável, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade determinará a intimação do impugnante para apresentar quesitos e assistente técnico. Após, 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”.

Exposição da divergência: A não concordância se deu já que, com a possibilidade da declaração de complexidade (proposta de inclusão do art. 27-A), haverá momento posterior para se aditar provas.

- **Proposta 6.** Com vistas a parificar as partes na relação jurídico-processual sugerem-se a supressão das regras dos §§ 7º, 8º e 9º do art. 23 do Decreto 70.235/72, os quais garantem privilégios à administração pública no que se refere às intimações dos procuradores da Fazenda Nacional face à decisão do CARF e CSRF.

Exposição da divergência: A não concordância se deu, já que se entende o modo de intimação especial como razoável, considerando o quantitativo mais expressivo de processos que a PGFN tem de lidar, em consonância com o tratamento diferenciado que o processo civil em geral se vale.