Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

CÓPIA

Solução de Consulta Interna nº 4 - Cosit

Data 28 de março de 2016

Origem ALFÂNDEGA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DO AEROPORTO INTERNACIONAL DE VIRACOPOS/CAMPINAS (ALF/VCP)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PENA DE PERDIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPUGNAÇÃO. VIA POSTAL. VALIDADE. DATA DE FORMALIZAÇÃO. POSTAGEM.

É válida a impugnação a auto de infração que aplica pena de perdimento, mesmo quando a peça impugnativa tenha sido remetida pela via postal, desde que cumpridos os demais requisitos processuais previstos em lei.

Na hipótese de impugnação, pela via postal, a auto de infração que aplica pena de perdimento, a data de sua formalização é a da postagem constante do aviso de recebimento; ou, sendo impossível obter-se cópia do aviso de recebimento, a do carimbo aposto pelos Correios no envelope que contiver a remessa, quando da postagem da correspondência.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 108, I; Decreto nº 7.574, de 2011, arts. 38, 39, 56 e 127.

Relatório

A Alfândega da Receita Federal do Brasil do Aeroporto Internacional de Viracopos/Campinas (ALF/VCP) protocolizou, em 25/2/2015, Consulta Interna (CI) acerca de interpretação da legislação tributária que disciplina o processo de perdimento de mercadoria, tendo em vista, primordialmente, o disposto nos arts. 56, §§ 5º e 6º, e 127 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, no art. 27 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, e no art. 108 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN); tudo isso com a pretensão de que seja: avaliada a validade de impugnação, pela via postal, à ato administrativo que aplica pena de perdimento; e consignado o momento em que se considera realizada essa impugnação, caso válida.

2. São esses os termos de sua postulação:

a) Podem os contribuintes apresentar impugnação a auto de infração de perdimento de mercadoria por via postal?

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por ALDENIR BRAGA CHRISTO, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por FERNANDO MOMBELLI
Impresso em 29/04/2016 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

b) Em outras palavras: há obrigatoriedade de o contribuinte interessado em processo administrativo, formalizado para aplicação da pena de perdimento, dirigir-se, ainda que por meio de representante, a alguma repartição da RFB para apresentar impugnação ao auto de infração?

c) Ainda: deve o servidor da RFB não tomar conhecimento da impugnação a auto de infração de perdimento de mercadoria chegada à repartição por via postal, ensejando a ocorrência da revelia?

d) Havendo entendimento de que a impugnação pode ser apresentada por via postal qual a data a ser considerada: a data da postagem ou a data do recebimento da impugnação na repartição?

2. Cuidou, a unidade consulente, de contextualizar o seu pedido, aditando que "*as normas processuais relativas ao processo de exigência de crédito tributário preveem que o contribuinte pode apresentar a impugnação via postal*", mas "*as normas processuais relativas ao processo de perdimento de mercadoria (...) não preveem a possibilidade nem proíbem tal recurso*".

3. De seguida, em atenção ao disposto no art. 3º, III, da Ordem de Serviço (OS) Cosit nº 1, de 8 de abril de 2013 – sob cuja égide foi deduzida a consulta em análise –, propôs solução aos quesitos que formulou (item 2, retro), nos seguintes termos:

1. Sim, os contribuintes podem encaminhar impugnação a auto de infração de perdimento de mercadoria por via postal.

2. Não, não há obrigatoriedade de o contribuinte interessado em processo administrativo, formalizado para aplicação da pena de perdimento de mercadorias, dirigir-se, ainda que por meio de representante, a alguma repartição da RFB para apresentar impugnação ao auto de infração.

3. Não. O servidor da RFB não deve desconsiderar a impugnação chegada à repartição por via postal. Ele deve tomar conhecimento e deve analisar a tempestividade conforme art. 56 do Decreto nº 7.574/2011.

4. A data a ser considerada é a da postagem.

Motivos da solução proposta:

O DL nº 1.455/1976, que, entre outros, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas, é omisso, em sua parte processual, quanto à obrigatoriedade de o contribuinte dirigir-se à repartição para apresentar impugnação ao auto de infração de perdimento de mercadorias.

O Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta diversos processos sobre matérias administradas pela RFB, segue a esteira do Decreto-Lei e nada fala sobre a forma de impugnação ao auto de infração de perdimento de mercadorias.

Pela omissão, deve-se recorrer à legislação subsidiária, à analogia, aos princípios gerais do direito tributário, aos princípios gerais de direito público e à equidade, a fim de que, numa interpretação sistêmica do ordenamento jurídico, resolva-se a questão.

Observando a legislação que contempla situação semelhante – no caso, o Decreto nº 7.574/2011 –, verifica-se que há possibilidade expressa de o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por ALDENIR BRAGA CHRISTO, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por FERNANDO MOMBELLI
Impresso em 29/04/2016 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

contribuinte apresentar impugnação a auto de infração de crédito tributário: vide art. 56 e seus §§ 5º e 6º.

Observando a legislação geral – no caso, a Lei nº 9.784/1999 –, verifica-se que a Administração Pública deve atentar-se a diversos princípios e normas que apontam no sentido da solução proposta: vide, principalmente, o art. 2º e seu parágrafo único.

Ainda temos o princípio constitucional da ampla defesa. O adjetivo "ampla" na expressão não é em vão. Significa que a defesa deve ser assegurada e facilitada pelo Estado.

CÓPIA

Fundamentos

4. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na OS Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015, e na Portaria RFB nº 2.217, de 19 de dezembro de 2014 – incidentes neste procedimento, *ex vi* do art. 13 da citada Portaria[1] – a presente consulta deve ser solucionada.

5. A metodologia de análise empregada pela consulente – em sua proposta de solução –, ao cotejar o sistema de normas processuais aplicáveis, de um lado, ao procedimento de determinação e exigência de créditos tributários (doravante denominado "procedimento 1"), e, de outro, ao procedimento de aplicação da pena de perdimento (doravante denominado "procedimento 2"), afigura-se útil – como se verá – ao deslinde das questões apresentadas; razão por que se justifica a sua adoção.

6. Nessa linha de raciocínio, impende destacar que as normas que disciplinam o "procedimento 1":

a) incidem, inclusive, na hipótese em que dado contribuinte viola preceito de conduta obrigatória, de modo a realizar evento inscrito em lei como ilícito tributário, pelo que se lhe imputa providência sancionatória (vide, *e. g.*, o art. 38, *caput* e § 2º, c/c o art. 39, IV, do Decreto nº 7.574, de 2011); e

b) preveem a instauração de fase litigiosa, mediante a remessa de impugnação por via postal; hipótese em que a data de apresentação a ser considerada é a da postagem constante do aviso de recebimento, ou a do carimbo aposto pelos Correios no envelope que contiver a remessa, quando da postagem da correspondência (vide art. 56, *caput*, e §§ 5º e 6º, do Decreto nº 7.574, de 2011).

6.1 As regras acima aludidas estão assim enunciadas (com grifos não originais), *litteris*:

> ***Decreto nº 7.574, de 2011***
>
> *TÍTULO II*
>
> *DO PROCESSO DE DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS*
>
> *CAPÍTULO I*

[1] Portaria RFB nº 2.217, de 2014, art. 13: "*As disposições desta Portaria aplicam-se às CI pendentes de solução na etapa em que se encontrarem*".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/04/2016 por MARCOS ALOISIO GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por MARCOS ALOISIO GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por ALDENIR BRAGA CHRISTO, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por FERNANDO MOMBELLI
Impresso em 29/04/2016 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

DO PROCEDIMENTO FISCAL

(...)

Seção V

Da Exigência Fiscal

Subseção I

Da Formalização

Art. 38. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade.

§ 1º Os autos de infração ou as notificações de lançamento, em observância ao disposto no art. 25, deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.

§ 2º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput, 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.

(...)

§ 5º O disposto no caput aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

(...)

Subseção II

Do Auto de Infração

Art. 39. O auto de infração será lavrado no local da verificação da falta, devendo conter:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição dos fatos;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, contados da data da ciência; e

VI - a assinatura do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela autuação e o número de sua matrícula.

(...)

CAPÍTULO III

DA FASE LITIGIOSA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por [illegible], Assinado digitalmente em 15/04/2016 por MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por ALDENIR BRAGA CHRISTO, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por FERNANDO MOMBELLI
Impresso em 29/04/2016 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

CÓPIA

Seção I

Da Impugnação

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto no 70.235, de 1972, arts. 14 e 15).

§ 1º Apresentada a impugnação em unidade diversa, esta a remeterá à unidade indicada no caput.

(...)

§ 5º Na hipótese de remessa da impugnação por via postal, será considerada como data de sua apresentação a da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, o qual deverá trazer a indicação do destinatário da remessa e o número do protocolo do processo correspondente.

§ 6º Na impossibilidade de se obter cópia do aviso de recebimento, será considerada como data da apresentação da impugnação a constante do carimbo aposto pelos Correios no envelope que contiver a remessa, quando da postagem da correspondência.

(...).

7. Por outro lado, as normas que regulam o "procedimento 2" revelam-se lacunosas, na medida em que não dispõem especificamente sobre impugnação, por via postal, a ato administrativo que aplica pena de perdimento; seja quanto à sua validade, seja quanto ao momento em que se consideraria realizada essa impugnação (em caso de validade do meio postal). Ei-las, em sua literalidade textual:

Decreto nº 7.574, de 2011

TÍTULO III

DOS OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

CAPÍTULO V

DO PROCESSO DE APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO

Seção I

Do Processo de Aplicação da Pena de Perdimento de Mercadoria e de Veículo

Art. 127. As infrações a que se aplique a pena de perdimento serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão e, se for o caso, de termo de guarda fiscal.

§ 1º Feita a intimação, pessoal ou por edital, a não apresentação de impugnação no prazo de vinte dias, contados da data da ciência, implica revelia.

§ 2º A revelia do autuado, declarada pela autoridade preparadora, implica o envio do processo à autoridade competente, para imediata aplicação da pena de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por [illegible], Assinado digitalmente em 28/03/2016 por MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por ALDENIR BRAGA CHRISTO, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por FERNANDO MOMBELLI
Impresso em 29/04/2016 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

> *perdimento, ficando a mercadoria correspondente disponível para destinação, nos termos da legislação específica.*
>
> *§ 3º Apresentada a impugnação, a autoridade preparadora terá o prazo de quinze dias, contados da data do protocolo, para remessa do processo a julgamento.*
>
> *(...).*

8. Nada obstante, há que se reconhecer a essencial relação de semelhança entre os supostos fáticos sujeitos, de um lado, à incidência das normas do "procedimento 1", e, de outro, à incidência das normas do "procedimento 2".

9. Com efeito, a disciplina do "procedimento 1" incide, inclusive, na hipótese em que a relação jurídica – constituída mediante auto de infração e sujeita ao contencioso administrativo fiscal – decorre da realização de ilícito tributário.

10. Simetricamente, a relação jurídica sujeita à disciplina do "procedimento2" também decorre da realização de fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever estabelecido no consequente de norma tributária.

11. A diferença entre essas relações jurídicas está em que, na primeira, o objeto corresponde ao pagamento de uma quantia em dinheiro, a título de penalidade; e, na segunda, o objeto corresponde ao perdimento de mercadoria. Nada que se interponha, todavia, à formulação de um juízo empírico de semelhança entre esses supostos fáticos[2], porquanto, em essência, são objetos igualmente dotados de patrimonialidade e determinabilidade.

12. Dessas injunções, dessume-se a legitimidade de se recorrer ao *argumentum a simili*, vale dizer, à técnica de colmatação por analogia, para a supressão de lacunas eventualmente presentes na disciplina de um dos casos ("procedimento 2"), mediante o emprego da disciplina do outro caso ("procedimento 1"), tendo em vista a regra do art. 108, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), *verbis*:

> ***CTN***
>
> *Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*
>
> *I - a analogia;*
>
> *II - os princípios gerais de direito tributário;*
>
> *III - os princípios gerais de direito público;*
>
> *IV - a equidade.*
>
> *(...).*

13. Assim, ao amparo do *argumentum a simili*, e para a salvaguarda da coerência lógica do ordenamento jurídico – norteada, inclusive, pelo princípio geral de que se deve dar tratamento igual a casos semelhantes – deduz-se:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por FERNANDO MOMBELLI
Impresso em 29/04/2016 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

[2] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. São Paulo, Atlas, 1994, pp. 300-302.

a) que é válida a impugnação a ato administrativo que aplica pena de perdimento, mesmo quando a peça impugnativa tenha sido remetida pela via postal, desde que cumpridos os demais requisitos processuais previstos em lei;

b) que, nessa hipótese, a data em que se considera formalizada a impugnação é: (i) a da postagem constante do aviso de recebimento; ou, sendo impossível obter-se cópia do aviso de recebimento, (ii) a do carimbo aposto pelos Correios no envelope que contiver a remessa, quando da postagem da correspondência.

CÓPIA

Conclusão

14. Com base no exposto, conclui-se que é válida a impugnação a auto de infração que aplica pena de perdimento, mesmo quando a peça impugnativa tenha sido remetida pela via postal, desde que cumpridos os demais requisitos processuais previstos em lei.

15. Na hipótese de impugnação, pela via postal, a auto de infração que aplica pena de perdimento, a data de sua formalização é a da postagem constante do aviso de recebimento; ou, sendo impossível obter-se cópia do aviso de recebimento, a do carimbo aposto pelos Correios no envelope que contiver a remessa, quando da postagem da correspondência.

Assinado digitalmente

MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente

ALDENIR BRAGA CHRISTO

Auditor-Fiscal da RFB

Chefe da Divisão de Tributação da SRRF02

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB

Coordenadora da Copen

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por ALDENIR BRAGA CHRISTO, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por FERNANDO MOMBELLI
Impresso em 29/04/2016 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

Aprovo. Providenciem-se divulgação interna e posterior publicação na forma da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por ALDENIR BRAGA CHRISTO, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por FERNANDO MOMBELLI
Impresso em 29/04/2016 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA