

O PROCESSO TRIBUTÁRIO NO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE CONSUMO

OSWALDO DE MORAES
Advogado em São Paulo

SUMÁRIO: *Introdução — Inovação — Omissões — Influência do Código de Processo Civil — Princípio da hierarquia — Garantia do princípio tributário — O crime de sonegação fiscal — Conclusão.*

I

1. *Introdução.* O regulamento do imposto de consumo, que vem sendo considerado o regulamento padrão para os demais tributos federais, especialmente na área processual, ha pouco tempo praticamente passou do campo regulamentar para o legislativo.

2. Inúmeros regulamentos foram necessários para que em 1938 a disciplina relativa à matéria processual fôsse alçada à categoria de lei. E daí por diante foi sendo relegado o campo regulamentador como em 1945, com o Decreto-lei n.º 7.404, de 22-3-1945. As várias leis posteriores e recentemente a Lei n.º 4.502, de 30-11-1964 que alterou substancialmente a cobrança do imposto de consumo, veio dar maior relêvo a êsse imposto que, nesse terreno, é aplicável ao imposto do sêlo,¹ ao imposto proporcional sôbre capitais empregados em hipotecas,² às vendas imobiliárias e de mercadorias a prestações, mediante sorteio,³ à garimpagem e comércio de pedras preciosas,⁴ ao imposto sô-

1) Lei n.º 4.505, de 30 de novembro de 1964: "Art. 50. Os casos omissos nesta lei serão resolvidos pelo órgão competente do Ministério da Fazenda, aplicando-se quanto à parte processual, a legislação sôbre o imposto de consumo."

2) Decreto n.º 21.949, de 12 de outubro de 1932, art. 6.º.

3) Decreto-lei n.º 7.930, de 3 de setembro de 1945, art. 54.

4) Decreto-lei n.º 466, de 4 de junho de 1938, art. 55.

bre minerais,⁵ à taxa de defesa de produção do açúcar,⁶ ao impôsto único sôbre energia elétrica.⁷ sôbre loterias,⁸ ao impôsto único sôbre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos.⁹

3. Daí a importância da disciplina processual desse impôsto que chegou ao ponto de, acompanhando tendência jurisprudencial,¹⁰ deixar o isolamento em que se encontrava para começar a receber subsídios de outros ramos do direito, como o processual civil. E tal tendência fortificou-se na elaboração do ante-projeto do Código Tributário Nacional¹¹ e do Código de Processo Tributário.¹² Estes dois últimos assimilaram o farto material jurisprudencial que aos poucos foi retirando o processo tributário do campo empírico em que vinha se conservando enquanto não se firmava a autonomia do direito tributário.¹³

Analisaremos, a seguir, alguns dos aspectos do regulamento expedido, o Decreto n.º 56.791, de 26 de agosto de 1965, no tocante ao processo tributário.

II

4. *Inovações.* A primeira inovação do regulamento foi o desmembramento do preparo do processo. Com efeito¹⁴ ficou êle destacado do julgamento,

5) Decreto-lei nº 5.247, de 12 de fevereiro de 1943, art. 21.

6) Decreto-lei nº 1.831, de 4 de dezembro de 1939, art. 76, parágrafo único.

7) Lei nº 2.308, de 31 de agosto de 1954, art. 9.

8) Decreto-lei nº 6.259, de 10 de fevereiro de 1944, art. 61.

9) Lei nº 2.975, de 27 de novembro de 1956, art. 6º, parágrafo 2º.

10) Oswaldo Moraes, *A Analogia no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Editôra Revista dos Tribunais Ltda., 1965, parágrafo 67.

11) *O Anteprojeto do Código Tributário Nacional*, da lavra do Prof. Rubens Gomes de Sousa, foi publicado no *Diário Oficial* de 20 de agosto de 1953, pág. 14.362.

12) *O Anteprojeto de Código de Processo Tributário*, de Gilberto Ulhoa Canto, foi publicado pela Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, em 1964.

13) Cf. Oswaldo de Moraes, "O Empirismo no Direito Tributário Brasileiro", *Revista de Direito Administrativo*, vol. 66/422.

14) Diz o art. 164 do regulamento: "O preparo compreende:

I. a intimação para apresentação de defesa ou documentos;

II. a "vista" do processo aos acusados e aos autores do procedimento;

III. a informação sôbre os antecedentes fiscais dos infratores;

do regulamento anterior.¹⁵ Desde a intimação até o encaminhamento do processo às autoridades de primeira e segunda instâncias, para concluir no pagamento, tudo isso passou a ser o “preparo” do processo. “Julgamento” ficou apenas a decisão proferida e, eventualmente, a determinação de exames e diligências. Aquêlo ficou de competência das Inspetorias Fiscais e das Inspetorias Auxiliares. Este, a cargo dos Delegados Regionais do Departamento de Rendas Internas. E o mesmo se deu com a consulta: esta que no regime anterior era dirigida à repartição arrecadadora do domicílio do contribuinte, passou agora (art. 202) a ser endereçada à repartição preparadora.

5. No tocante à defesa do contribuinte no processo tributário várias foram as inovações. A primeira, foi o estabelecimento de prazo para impugnação pelo atuante. A lei anterior¹⁶ era omissa, e também o regulamento.¹⁷ Fixou o art. 179: “Oferecida a defesa, o autor do procedimento ou quem o substituir se pronunciará sobre as razões apresentadas, dentro dos quinze dias seguintes ao recebimento do processo, salvo se houver diligências a realizar.”¹⁸

A segunda, a rubrica dos documentos anexados pelo acusado ao processo. Estranha, pois a validade do documento é alheia a tal requisito.

A terceira, é concernente aos termos grosseiros. O art. 178, § 3.º, determina que o chefe da repartição mande riscar tais expressões atentatórias à dignidade de qualquer pessoa. Regulamentos houve¹⁹ que negavam o

-
- IV. o recebimento da defesa e do recurso e sua anexação ao processo;
 - V. a determinação de exames ou diligências, e o cumprimento das ordenadas pelas autoridades julgadoras;
 - VI. a informação sobre a inexistência de defesa ou recurso e a lavratura dos respectivos termos de revelia e preempção;
 - VII. os despachos interlocutórios, inclusive concedendo prorrogação de prazo para defesa, nos casos e termos previstos no parágrafo único do art. 175;
 - VIII. o julgamento da idoneidade dos fiadores e recebimento da fiança;
 - IX. o encaminhamento o processo às autoridades julgadoras de primeira e segunda instâncias;
 - X. a ciência do julgamento, a intimação para pagamento e a emissão das respectivas guias”.

15) Decreto nº 45.422, de 12 de fevereiro de 1959, art. 301.

16) Decreto-lei nº 7.404, de 22-3-1945.

17) Decreto nº 45.422, de 12-2-1959.

18) Omitiu, entretanto, o regulamento a sanção pelo descumprimento. Ademais não a disciplinou.

19) Decreto nº 14.648, de 26 de janeiro de 1921, art. 197. Cf. Tito Rezende. *O Novo Regulamento do Imposto de Consumo*, Rio, 1927, sem ed. pág. 311.

recebimento da defesa se tal acontecesse. O regulamento, ao contrário dos anteriores, estendeu a tôda e qualquer pessoa que venha a ser atingida.

6. Na decisão, grande foi a inovação. A primeira, foi no tocante ao prazo fixado de trinta dias.²⁰ A segunda, os requisitos, a saber, o relatório, os fundamentos de fato e de direito, a conclusão e a ordem de intimação, conforme dispõe o art. 181.

7. E no recurso duas foram: a primeira (artigo 185) que, admitindo o recurso parcial, determina o pagamento da parte não litigiosa, sob pena de perempção. A segunda, foi a audiência do autuante após interpor o contribuinte recurso, nos termos do art. 186, parágrafo único. A utilidade da sanção, isto é, a perempção do recurso é manifesta; quanto à impugnação pelo autuante nenhum dos anteprojetos, o de Processo Tributário, como do Código Tributário nacional, permitiram tal impugnação. Além de legalidade discutível, como se verá (infra: n.º 12) só prejuízo poderá trazer.

8. Na consulta, muitas foram as modificações. Nos regulamentos anteriores não teve o tratamento extenso que agora teve; ocupa do artigo 201 ao 211. Destacam-se (art. 202, parágrafo 2.º) a indicação da ocorrência ou não do fato gerador da obrigação tributária (art. 202, parágrafo 2.º); o efeito normativo (art. 205); a proibição de instaurar procedimento fiscal durante o curso do processo (art. 207, parágrafo 2.º); as sanções para a inobservância dos requisitos (art. 210).

9. A execução das decisões também mereceu tratamento destacado, o que não ocorria nos regulamentos anteriores. O artigo 213 dispõe: "Passada em julgado a decisão e findo o prazo fixado para o seu cumprimento, se o sujeito passivo não tiver efetuado o pagamento, será convertido em renda e depósito efetuado em dinheiro, promovida a venda dos papéis ou títulos depositados, ou remetida a dívida à cobrança executiva". Parece ter o texto se inspirado no anteprojeto de Código Tributário, art. 70, e no Código de Processo Tributário Nacional, art. 354. Contudo, a matéria está subsumida no art. 88, parágrafo 2.º da Lei n.º 4.502, de 30-11-1964, como também²¹ na legislação anterior. O texto está defeituoso: impossível não ter havido pagamento com o depósito em dinheiro, uma vez que, de acôrdo com o referido Decreto-lei n.º 42, de 1937, art. 1.º as importâncias recolhidas para pagamento de débitos fiscais só o podem a título de depósito, que só se converterá em renda caso não ataque o contribuinte o ato administrativo por via de ação anulatória.

10. Ponto de relêvo no nôvo regulamento é o relativo às nulidades. Os regulamentos anteriores referiam-se a elas sempre de passagem, e por via indi-

20) Regulamento, Art. 182: "A decisão será proferida dentro de trinta dias, contados da entrada do processo na repartição, salvo quando forem determinadas diligências."

21) Vigora não só a lei n.º 4.502, de 30-11-1964, citada, como também os decretos-leis 5, de 13-11-1937, n.º 42, de 6-12-1937 e 3.336, de 10-6-1941.

reta. O atual trata a matéria de frente e dedica três longos artigos, 197 a 200, ocupando toda uma seção, do cap. II, do título VI. Sua fonte é visivelmente o Código de Processo Civil, como se verá (infra n.º 17).

III

11. Passemos agora para o capítulo das omissões. Se o regulamento inovou, deixou, por outro lado, que permanecessem lacunas inaceitáveis.

12. Omissões sérias são as relativas aos prazos processuais. Fator de celeridade e justiça, não podem ser eles esquecidos, sob pena de tumultuar o processo. A primeira é relativa ao preparo. Como se observou (supra: 4) o destaque do preparo, em relação ao julgamento, impunha da mesma forma fixação de prazo. Deixou o regulamento essa lacuna. A segunda, quanto à impugnação pelo autuante, do recurso. Como se disse (supra: 7) essa figura foi criada pelo regulamento, que a deixou incompleta, para agravar mais ainda a situação. A terceira, é quanto à solução das consultas. Deixou o regulamento essa lacuna, sem atentar para a legislação anterior²² que fixa o de dez dias. A vigente não alterou;²³ ao contrário manteve expressamente a matéria pertinente ao processo fiscal, como é a consulta.

13. Na execução de decisões, matéria também em que ocorreu inovação, lacuna, deixou o regulamento. Nos artigos 212 a 217, que tratam da matéria não fez consignar a norma que fixa o prazo de 15 dias após a cobrança amigável, para a remessa à cobrança judicial.²⁴ Tal censura não atinge o regulamento do imposto de renda.²⁵

14. A disciplina das certidões, de grande interesse para os administrados, foi também esquecida. Frequentemente surgem atritos na apreciação desses pedidos que facilmente seriam resolvidos se o regulamento dedicasse normas a respeito. A matéria é constitucional e além disso foi referida pelo

22) Decreto-lei nº 7.404, de 22-3-1945, art. 156, parágrafo 1º.

23) Lei nº 4.502, de 30-11-1964, art. 121: "Ficam revogados, no que não tenham sido mantidos expressamente por lei, o decreto-lei nº 7.404, de 22 de março de 1945, e as leis posteriores que o modificaram, ressalvadas as disposições referentes ao processo fiscal, e as que se apliquem também a outros tributos ou disciplinem matéria estranha ao imposto de consumo."

24) Tal regra consta da Lei nº 2.642, de 9 de novembro de 1955, art. 7º: "Dentro em 15 dias da data em que se tornarem findos os processos administrativos, pelo transcurso do prazo regulamentar para recolhimento amigável da dívida apurada as repartições arrecadoras e lançadoras, sob pena de responsabilidade, são obrigadas a encaminhá-los a Procuradoria da Fazenda Nacional, a fim de ser promovida a cobrança judicial das dívidas deles originadas."

25) Decreto nº 55.866, de 25 de março de 1965, art. 354.

Estatutos dos Funcionários, Lei n.º 1.711, de 28-10-1952, art. 194, alínea XI, segundo o qual constitui dever do funcionário atender prontamente à expedição das certidões requeridas para a defesa de direito. ²⁶

15. No tocante aos órgãos julgadores, deve ser apontada a relativa à suspeição. A legislação anterior ²⁷ determinava que os processos instaurados por pessoa, ou contra pessoa, a respeito da qual o chefe da repartição se desse por suspeito, seriam preparados e julgados pelo seu substituto legal. Não consignou tal norma o regulamento. E uma vez que o preparo e julgamento foram cindidos (supra: 4) a suspeição alcançaria não só os Inspectores Fiscais ou Inspectores Auxiliares — a quem cabe agora o preparo — como também os Delegados Regionais do Departamento de Rendas Internas.

16. Lacuna ainda séria e que prejudica o direito de defesa é a concernente à impugnação ao recurso do Procurador Representante do Ministro da Fazenda, que funciona junto aos Conselhos de Contribuintes. Acentua-se que veio dos regulamentos anteriores que também não preencheram a lacuna. Nos acórdãos por maioria de votos, ²⁸ interposto o recurso do Representante, é dada vista de suas razões na Secretaria do Conselho, pelo prazo de oito dias. ²⁹ Tal dispositivo não pode ser isoladamente interpretada, como tem sido feito, o que beneficia exclusivamente os contribuintes domiciliados no Estado da Guanabara e, futuramente, na Capital Federal. Sòmente êsses contribuintes poderão ser intimados para usar da faculdade que essa norma lhes outorga. Os das demais localidades do território nacional têm o seu direito de defesa sacrificado: o recurso sobe sem que possam os acusados impugnar as razões de recurso, pois nem sequer foram intimados da interposição do recurso. A providência é simples: remeter o processo à repartição competente para que possa o recorrente ter vista das razões de recurso. Cumpre assinalar que a plenitude do direito de defesa, cujas matrizes constitucionais podem ser encon-

26) Embora esteja o texto exigindo, no caso, regulamentação, fôrça é convir que representa progresso sòbre o de 1939. Este (Decreto-lei n.º 1.713, de 28-10-1939, art. 224, XVII) determinava que o funcionário devia atender prontamente aquilo que tocasse apenas à defesa da União em Juízo. A defesa de direito dos demais não era contemplada.

27) Decreto-lei n.º 7.404, de 22 de março de 1945, art. 156, parágrafo 6º: "Os processos instaurados por pesoa ou contra pessoa, a respeito da qual o chefe da repartição se deva dar por suspeito, serão preparados e julgados, em todos os seus trâmites, pelo substituto legal."

28) Decreto n.º 24.036, de 26 de março de 1934, art. 162: "Junto a cada um dos três Conselhos funcionará um Representante da Fazenda, que interporá recurso sempre que a decisão não tendo sido unânime, parecer contrária à prova dos autos ou a lei que reger o caso. A interposição do recurso far-se-á dentro do prazo de oito dias, contados da data em que a decisão fôr proferida."

29) Decreto n.º 24.036, de 26 de março de 1934, art. 163: "Interpostos o recurso, a parte interessada poderá alegar o que julgar a bem dos seus direitos, para o que terá, na Secretaria do Conselho, vista das razões do Representante da Fazenda, dentro de oito dias de sua apresentação. Parágrafo único. Recebido o recurso do representante, o presidente não o encaminhará senão depois de oito dias, de modo que se torne possível a faculdade outorgada neste artigo."

tradas,³⁰ informa projeto³¹ e até específico³² e consta de lei ordinária anterior, Decreto-lei n.º 7.404, de 22-3-1945 que assegura no seu artigo 144: “Aos atuados se facilitarão todos os meios legais de defesa.”³³

IV

17. Como já foi observado (supra: nota 10) a jurisprudência judiciária e até administrativa vem integrando as lacunas da lei tributária processual com normas do Código de Processo Civil. Em sintonia com essa tendência, o novo regulamento deu um grande passo assimilando grande número delas constantes dos artigos 181, 193, 197, 198, 199 e 200 ao lado dos já existentes, a saber, 182, § 2.º, 187, § 1.º, 185, 177, como se vê do Anexo n.º 1.

18. Os anteprojetos de Código de Processo Tributário e o do Código Tributário Nacional deixaram sua presença no novo regulamento do imposto de consumo especialmente na disciplina da defesa, art. 178, § 1.º; na consulta arts. 202, 205, 207, § 2.º, 210, III. Quanto aos artigos 213 e 197, II, é preciso esclarecer quanto a êste último ser parcial; quanto àquele, o texto foi truncado. É o que se vê no Anexo n.º 2.

V

19. A hierarquia é instituto fundamental em matéria de ordem administrativa³⁴ e no processo tributário administrativo deve se fazer sentir com bastante precisão. O regulamento quebrou-a em dois pontos, a saber, no recebimento da defesa e do recurso e na realização de diligências. E isso porque a Lei n.º

30) Decorre, entre outros, do principio de legalidade dos tributos, inscrito no art. 141, parágrafo 34, da Constituição.

31) O Projeto de Código Tributário Nacional dispõe: “Art. 184. A legislação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que regular o processo administrativo em matéria tributária, observará os seguintes requisitos mínimos: — “... III. Garantia plena de defesa e de prova ao contribuinte, acusado ou interessado.”

32) O Anteprojeto de Código de Processo Tributário dispõe: “Art. 58. Cada Conselho elaborará o seu próprio Regimento Interno, com observância dos seguintes requisitos mínimos: “... II. Rigorosa igualdade de tratamento ao Representante da Fazenda Nacional e ao sujeito passivo, ou seu representante.”

33) Essa norma, é preciso notar, foi omitida no regulamento.

34) Alexandre Groppali, *Doutrina do Estado*, trad. de Paulo Edmur de Souza Queiroz, São Paulo, Edição Saraiva, 2ª ed., 1962, pág. 183; Mário Masagão, *Curso de Direito Administrativo*, Max Limonad Editor, São Paulo, 1959 tomo I, pág. 73; Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais Ltda., 1964, pág. 69.

4.502, de 30-11-1964, relativa à cobrança e fiscalização do imposto de consumo, no seu art. 111, n.º V, atribuiu aos Delegados Regionais do Departamento de Rendas Internas competência para julgar, em primeira instância, os processos fiscais.

O regulamento, quanto ao primeiro ponto, isto é, quanto ao recebimento da defesa e do recurso, contrariou não só a lei como também o princípio de hierarquia. A autoridade julgadora cabe sem dúvida a direção do processo. Mas o art. 170 do regulamento,³⁵ determina seja “encaminhada” ao autor do procedimento para que se manifeste sobre as razões oferecidas. Dessa forma, o autor do procedimento é quem efetivamente recebe a defesa e não o órgão julgador.³⁶ A mesma violação pode ser atribuída ao regulamento que, no art. 186, parágrafo único³⁷ subverte o princípio de hierarquia, fazendo caso omissivo do superior hierárquico³⁸ que é o órgão julgador. E cumpre ainda assinalar que, luxuosamente, outros diplomas legais consagram expressamente o instituto da hierarquia.³⁹

O segundo ponto foi no art. 172, parágrafo 2.º: “Se o autor do procedimento fôr Agente Fiscal de Rendas Internas, poderá realizar os exames e diligências independentemente de determinação de autoridade preparadora, quando o processo lhe fôr entregue para informação, desde que a providência deva ser efetuada dentro de sua secção fiscal. Aqui a violação ao princípio é escancarada: não só retira a decisão do processo ao Delegado Regional de Rendas Internas, que é o competente para julgamento e, por consequência para tal determinação, como também da Inspeção Fiscal, a quem cabe⁴⁰ segundo o mesmo regulamento o preparo.⁴¹

35) Regulamento art. 170: “Apresentada a defesa, será o processo encaminhado ao autor do procedimento, ou na sua falta, ao seu substituto ou funcionário designado, para que se manifeste sobre as razões oferecidas.”

36) O Anteprojeto do Código de Processo Tributário é correto ao dispor no art. 27: “Recebida, pela repartição arrecadadora, a defesa ou oposição, será o processo encaminhado, com ela, ao Auditor, dentro de 5 (cinco) dias. Este abrirá ao atuante ou autor da intimação, vista pelo prazo de 15 (quinze) dias úteis, para impugnação, em que será observado o disposto no art. 26.”

37) Regulamento, art. 186, parágrafo único: “Apresentado o recurso e garantida a instância, será o processo, após ouvido o autor do procedimento sobre as razões oferecidas, encaminhado à instância julgadora através da Inspeção Fiscal quando não fôr ela a repartição preparadora.”

38) Dispõe o Regulamento do Departamento de Rendas Internas, Decreto nº 55.853, de 22 de março de 1965: “Art. 19: Aos Delegados Regionais incumbe: — dirigir, orientar e coordenar as atividades das Delegacias Regionais e Inspeções que lhes forem subordinadas.”

39) Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 112 e a Lei nº 3.780, de 12 de junho de 1960, art. 12.

40) Como se observou (supra: nº 4) o julgamento do processo implica a determinação de exames e diligências. Fixando o conceito de “preparo” em que se enquadraria essa atribuição, esvaziou-se completamente a competência judicante no processo do Delegado Regional de Rendas Internas.

41) V. supra: nº 4.

VI

20. Duas inovações consideráveis foram a fixação dos requisitos da decisão de primeira instância, no art. 181 e a disciplinas das nulidades, integradas por normas do Código de Processo Civil.⁴²

21. A primeira, no tocante à decisão de maneira transitória sem outras regras complementares ficará letra morta. Em primeiro lugar (supra: n.º 19) a competência de julgamento do Delegado Regional foi esvaziada pelo regulamento. Em segundo, no estado atual da ciência, não estão os leigos em condição de, com imparcialidade e justiça, levar a bom termo o processo. O regulamento não fez senão agravar disposições do Regimento do Departamento de Rendas Internas⁴³ entregando-lhes funções de assessoria jurídica. Cumpre ainda acentuar que as funções de assessoramento, especialmente jurídico, só podem ser legalmente cometidas a profissionais legalmente habilitados. O poder público, no tocante aos particulares, vem sendo cada vez mais rigoroso.

22. A segunda é concernente ao sistema de nulidades. Nenhuma disciplina instituiu o regulamento para garantir o sistema. Tem a probabilidade de permanecer letra morta, como vinha acontecendo no sistema anterior. E é sabido que uma das pedras angulares do sistema — que o regulamento omitiu — é o despacho saneador, herdado do direito português. Pois bem, tal despacho que exige conhecimentos técnico-científicos, segundo o Regimento do Departamento de Rendas Internas, também é cometido a leigos,⁴⁴ subordinados ao órgão julgador. E é escusado dizer que tal despacho essencial, colocado num regimento, não exige motivação, o que pulveriza todo o sistema de nulidades que o regulamento transplantou do Código de Processo Civil e, por sinal, por via jurisprudencial.

23. Contudo é preciso esclarecer que remédios legais poderão impedir, parcialmente, o derrocar do sistema de nulidades instituídos pelo regulamento através do exame dos requisitos formais feito pela Procuradoria da Fazenda Nacional. A Lei n.º 2.642, de 9 de Novembro de 1955, no art. 7.º, parágrafo 2.º, declara: “Pelo procurador será detidamente examinada a parte formal e verificada a inexistência de irregularidades que possam infirmar o executivo fiscal, proceder-se-á imediatamente à inscrição da dívida ativa...” O mesmo diploma legal também atribui, no art. 4.º n.º II, competência para zelar pela fiel observância das leis e regulamentos fazendários, representando

42) V. supra: n.º 17.

43) O Regimento do Departamento de Rendas Internas, Decreto nº 55.853, de 22 de março de 1965, no art. 10, I, art. 12, I e II deixou em branco a habilitação legal dos assessores que denominou “técnicos”.

44) O Regimento citado, Decreto nº 55.853, de 12-3-1965, no art. 12, alíneas I e II, atribui à Seção de Preparo e Julgamento proferir “despacho saneador”.

ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional sempre que tenha conhecimento de sua inexata aplicação.

24. Assim, a violação do sistema de nulidade, ou qualquer outra emergente das decisões dos órgãos julgadores, desde que constitua inexata aplicação da lei — e, no caso, não há dúvida — farão entrar o processo, de competência do Departamento de Rendas Internas, no foco da competência da Procuradoria da Fazenda Nacional, diretamente subordinada ao Ministro de Estado.

VII

25. O artigo 157 do regulamento, mantendo o art. 287 do regulamento anterior, Decreto n.º 45.422, de 12-2-1959, considera iniciado o procedimento fiscal para efeito de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo. Tal dispositivo afronta o art. 140 do Decreto-lei 7.404, de 22-1-1945 que dispõe: “As infrações serão apuradas mediante processo administrativo, que terá por base a notificação; quando se tratar de patente de registro, e o auto ou representação nos demais casos.” Excluída a notificação, matéria afastada pela legislação vigente, vigora essa norma. Dessa maneira a base do procedimento é o auto ou representação. Não cogita a lei de uma figura preliminar qual seja o termo de início.

26. Tal norma terá reflexo, se aplicada, na conceituação, do crime de sonegação fiscal, para efeito de extinção de punibilidade. Com efeito a Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965 declarou no art. 2.º “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

Se a lei de 1945, vigente, declara que o processo se inicia pelo auto ou representação, na hipótese de o indiciado pagar o tributo devido antes da lavratura estará extinta a punibilidade. Entretanto, a instituição pelo regulamento de 1959, e mantida pelo atual, de uma figura preliminar, importará a admissibilidade de conseqüências penais que inexisteriam caso o regulamento proscrevesse a regra constante do art. 157.

26. Outro ponto do regulamento que trará reflexos na extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal é o sistema de nulidade. Instituiu o regulamento, nesse campo, inovações consideráveis. Mas, como se observa (supra: n.º 22) não as munuiu de garantias adequadas. Dessa forma, procedimentos fiscais trarão conseqüências penais quando, na realidade, são visceralmente nulos

VIII

27. Grandes inovações trouxe o regulamento do imposto de consumo⁴⁵ ao buscar no Código de Processo Civil, no Anteprojeto de Código Tributário e Código Tributário Nacional requisitos da decisão, disciplina da consulta. Cumpre acentuar que trasladando parcialmente os institutos, deixou de parte, as garantias para sua efetiva realização, como por exemplo: omitiu os requisitos da impugnação pelo atuante das razões de recurso; a violação aos prazos processuais; não fixou os prazos da impugnação pelo atuante às razões de defesa, quando estas foram disciplinadas; quebrou o princípio de hierarquia ao esvaziar a competência judicante do Delegado Regional de Rendas Internas, isto é, este não recebe a defesa, não recebe o recurso e nem diligências e exames pode ordenar, praticamente; não estruturou convenientemente o sistema de nulidades adotado, já defeituoso pelo Regimento do Departamento de Rendas Internas que instituiu um curioso “despacho saneador”.

Outro ponto negativo, de reflexo nas penas no tocante ao crime de sonegação fiscal é o concernente ao termo de início de fiscalização. Este, equiparado ao auto ou representação, invalidará a extinção de punibilidade. E, nesse mesmo campo, o sistema de nulidades, defeituoso como está, importará conseqüências penais de procedimento fiscal manifestamente nulo.

45) Regulamento, art. 157: “Para efeito de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo, considera-se iniciado o procedimento fiscal:

- I. com a lavratura do termo de início de fiscalização;
- II. com a lavratura do termo de apreensão dos produtos, efeitos fiscais, documentos ou livros, ou de intimação para sua apresentação.
- III. com qualquer outro ato escrito dos agentes do fisco que preceda a lavratura do auto ou representação;
- IV. com a apreensão, mesmo sem termo escrito, de produtos de procedência estrangeira, na hipótese prevista no art. 137;
- V. com a apresentação de denúncia escrita, nos termos do parágrafo 1º do art. 137;
- VI. com a lavratura do auto ou representação, quando inexistirem os atos ou termos preliminares referidos nos incisos anteriores.

Parágrafo único. O início do procedimento alcança todos aqueles que estejam diretamente envolvidos nas infrações porventura apuradas no decorrer da ação fiscal e somente abrange os atos praticados antes do mesmo.”