



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

Recorrente : ACADEMIA DE TÊNIS DE BRASÍLIA
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

RESOLUÇÃO Nº 203-00.455

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ACADEMIA DE TÊNIS DE BRASÍLIA.

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2004


Otacílio Damás Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Imp/cf/ovrs



Processo nº : 10166.015539/2002-02

Recurso nº : 123.287

Recorrente : ACADEMIA DE TÊNIS DE BRASÍLIA

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS no período de apuração de 31/01/1996 a 31/12/1998.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que a seguir transcrevo:

"No encerramento de auditoria fiscal na empresa Academia de Tênis de Brasília., em 23/10/2002, foi lavrado auto de infração do PIS/PASEP (fls. 30 e 42), ano calendário de 1996 a 1998, no valor total de R\$278.197,85, inclusos os consectários legais até 30/09/2002.

Consoante termo de descrição fiscal (fls. 31/33) a exigência decorre de:

"FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS

Falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social, conforme relato no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Em decorrência de procedimento de fiscalização junto ao contribuinte acima identificado, por ora denominado ATBA, lavramos o presente auto de infração, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), de 26 de março de 1999, tendo em vista que foram apuradas as infrações abaixo descritas.

I - Da suspensão da imunidade tributária

Tendo sido constatada a prática, de atos que determinariam a suspensão da imunidade tributária da pessoa jurídica em questão, relativamente aos anos de 1996, 1997 e 1998, foi lavrada a Notificação Fiscal (fls. 85 a 103) - Processo nº 10166.002471/2002-93, na qual foram relatados os respectivos elementos comprobatórios para a suspensão do referido benefício, conforme prevê o § 1º do artigo 32 da Lei 9.430/96. Da referida Notificação, foi dada ciência ao contribuinte para que o mesmo apresentasse as alegações e provas que entendesse necessárias no prazo de 30 dias. Não tendo se manifestado a respeito, dentro do referido prazo, foi então expedido o Ato Declaratório Executivo nº 33, de 26 de abril de 2002, (fls. 106 a 107), o qual suspendeu a imunidade tributária do contribuinte por não terem sido observados os requisitos e as condições estabelecidas pelo artigo 14 da Lei 5.172, de 25/10/66 (Código Tributário Nacional).

Dessa forma, não tendo sido atendido o disposto nos artigos 2º, inciso II e 8º, inciso II da Lei 9.715/98 e o artigo 12º da Lei 9.532/97 com a redação dada pelo artigo 10 da Lei 9.718/98 e assim considerando ter sido descaracterizada sua condição de



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

entidade de fins não lucrativos (artigo 3º, § 4º, da Lei Complementar 7/70), não mais teria direito ao pagamento da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP com base apenas na folha de salários. Assim passamos a relatar as infrações que motivaram a lavratura do auto de infração constante às fls 29 a 42.

II - Falta ou insuficiência de recolhimento do PIS/PASEP (fl. 31)

Para os exercícios de 1997, 1998 e 1999 (anos-calendário de 1996, 1997 e 1998), o contribuinte apresentara declarações de pessoa jurídica imune ou isenta (cópias às fls. 219 a 254). Porém, tendo sido sua imunidade tributária suspensa, conforme já relatado, foi solicitado, através do Termo de Intimação 07 (fl. 108), que o mesmo procedesse à apuração do lucro real, presumido ou arbitrado para os períodos abrangidos pela suspensão. Em resposta (fls. 109 a 110), a autuada informou que, para os anos-calendário de 1996, 1997 e 1998, o imposto de renda foi apurado com base no lucro presumido e, para tanto, apresentou uma relação de débitos informados na declaração de Recuperação Fiscal - REFIS (fls. 111 a 145) a qual foi entregue em 29/08/2000, isto é, no curso da ação fiscal (Termo de Início da Ação Fiscal às fls 46 a 47). Na referida declaração também foram informados valores do PIS/PASEP.

Diante disso, através do Termo de Intimação 08 (fl. 146), foi solicitado que o contribuinte apresentasse cópias dos recibos e das respectivas declarações de imposto de renda com base na forma de apuração do lucro adotada para os períodos mencionados, além de demonstrativo das receitas declaradas. Em resposta, o mesmo encaminhou a documentação exigida, isto é, as declarações com base no lucro presumido e o demonstrativo solicitado (fls. 147 a 216).

Dessa forma, foram lançados no auto de infração constante às fls. 029 a 042, os valores do PIS/PASEP constantes nas declarações apresentadas, cujas bases de cálculo encontram-se demonstradas nos Livros Razão (cópias às fls. 257 a 497.).

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavro o presente termo, em 03 (três) vias de igual forma e teor, assinadas por mim Auditor-Fiscal da Receita Federal e pelo representante do contribuinte que neste ato recebe uma das vias."

Cientificada em 23/10/2002, a autuada protocolou em 21/11/2002, a impugnação de fls. 500-510, na qual discorre sobre as seguintes alegações:

"DOS FATOS

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, anexo ao Auto de Infração, a Academia de Tênis de Brasília (ATB) foi submetida a processo de fiscalização, que compreendeu os anos-base de 1996, 1997 e 1998, tendo em vista ter sido suspensa a imunidade tributária de que ela era beneficiária.

2. As pseudo-irregularidades constatadas pela fiscalização estão descritas no Auto de Infração e no aludido Termo de Verificação Fiscal, tendo entendido o Agente Autuante que, nos exercícios de 1997, 1998, 1999 (anos calendário de 1996, 1997 e 1998), houve "falta ou insuficiência de recolhimento de imposto". Aponta, também, a existência de saldo credor de caixa nos anos-calendário examinados.

3. A Autuada, com fundamento na legislação de regência do REFIS, apresentou Termo de Opção pelo Programa (artigo 2º da Medida Provisória



Processo nº : 10166.015539/2002-02

Recurso nº : 123.287

2.004), em 27/03/2000, (DOCS. 01 e 02, este último o recibo de postagem de correspondência), com o objetivo de parcelar, pelo Programa de Recuperação Fiscal, débitos de sua responsabilidade, tanto os constantes de processos administrativos em andamento nas diversas instâncias administrativas da SRF (débitos constituídos), quanto os débitos referentes a Imposto de Renda, CSSL, PIS e COFINS, correspondentes aos anos-base de 1996, 1997, 1998 e 1999, os quais não haviam, até então, sido alvo de lançamento de ofício pela Secretaria da Receita Federal (débitos não constituídos).

4. O referido Termo de Opção foi recepcionado e aceito pelo Programa de Recuperação Fiscal (REFIS). Em virtude de alguns equívocos no primeiro Termo, a Autuada elaborou, em substituição, outro Termo de Opção, em 26/04/00 (Doc. 03), também aceito pelo Programa, como já houvera sido aceito o primeiro (Doc. 04), nos seguintes termos:

"Informo que o Termo de Opção pelo REFIS encaminhado por V. Sa., datado em 26/04/2000, foi devidamente recepcionado e substituiu o termo aceito anteriormente, conforme instruções da Resolução CG/REFIS nº 002/2000, estamos lhe enviando o número da conta REFIS que servirá de senha para acesso e envio de dados relativos ao Sistema REFIS.

5. Assim, aceitos ambos os Termos de Opção, como mencionado no item precedente, a ora Autuada relacionou os processos administrativos relativos a débitos constituídos e em discussão administrativa, para inclusão no REFIS e apresentou Declaração de Recuperação Fiscal - REFIS relativa aos anos-base de 1996, 1997, 1998 e 1999 - débitos não constituídos - Declaração esta recebida via Internet pelo Agente Receptor SERPRO em 30/06/00 (Doc. 05).

6. Assim, embora o Termo de Início da Ação Fiscal (Doc. 06) tenha sido recebido pelo representante legal da Academia de Tênis de Brasília, em 30/03/00 -- posteriormente, portanto, à data do Termo de Opção pelo Programa REFIS (27/03/00) -- o Agente Autuante, desconsiderando esse fato, inadvertidamente efetuou o lançamento de ofício, alegando falta ou insuficiência de recolhimento de tributos. Em decorrência, lavrou Auto de infração, apurando um pseudo-débito tributário no valor de R\$278.197,05, relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

DO DIREITO

7. Caso as pretensas infrações imputadas a esta Entidade fossem procedentes - o que se admite apenas para efeito de argumentação - ainda assim o lançamento tributário ora contestado, relativo ao ano-base de 1966 e aos três primeiros trimestres de 1997, mas efetuado em 23/10/2002 não poderia subsistir, uma vez que efetivado após decorrido o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 1966), que é de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

8. Com efeito, segundo a legislação de regência, bem como a doutrina e a jurisprudência dominantes, o lançamento de IRPJ e, por consequência, de seus decorrentes, como é o caso do PIS, dada a sua forma de apuração e de



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

pagamento, enquadra-se na modalidade de lançamento por homologação, nos termos estabelecidos no caput do art. 150 do CTN.

9. A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais - 1ª Turma, ao julgar recursos especiais envolvendo preliminar de decadência, tem decidido, uniformemente, no sentido de que antes da vigência da Lei nº 8.383/91, o lançamento de IRPJ era por declaração, todavia, a partir da vigência daquele diploma legal, ou seja, a contar de 1º de janeiro de 1992, o lançamento de IRPJ passou a ser do tipo por homologação, hipótese em que o prazo decadencial se conta a partir do dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Ora, o PIS sempre foi - e continua sendo - tipicamente um tributo cujo lançamento é por homologação. Assim valem, também para ele, dentre muitos outros, os Acórdãos CSRF/01-2.577 (DOU de 11/8/1999), CSRF/01-02.840 (DOU de 12/12/2000) e CSRF/01-03.002 (DOU de 21/12/2000). Referidos julgados portam ementas do seguinte teor:

[...]

10. Para que não paire dúvida quanto ao sentido da orientação fixada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e consubstanciada nos arestos antes citados, a Impugnante pede vênia para transcrever tópico esclarecedor retirado do voto condutor do Acórdão nº CSRF/01-02.577:

[...]

11. Portanto, está demonstrado, também, que o Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes, por sua Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, adota, sem discrepância, o entendimento de que o prazo decadencial em comento se inicia no momento de ocorrência do fato gerador. Por seu turno, o RIR/99, ao cuidar do lançamento por homologação, assim dispõe:

"Art. 899. Nos casos de lançamento do imposto por homologação, o disposto no artigo anterior (o direito de proceder ao lançamento do crédito tributário) extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, se a lei não fixar prazo para homologação, observado o disposto no art. 902 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, § 4º). (primeiro parêntese e destaques acrescentados).

12. Conforme demonstrado, o digno Autuante, ao autuar a Impugnante, relativamente ao ano-base de 1996 e aos nove primeiros meses de 1997, descumpriu a orientação da CSRF (Primeiro Conselho de Contribuintes), bem assim a regra expressamente estatuída no artigo 899 do RIR/99 (art. 150, § 4º, do CTN), por força das quais o prazo decadencial, neste caso, é de 5 (cinco) anos e se conta a partir da data em que ocorreu o fato gerador.

13. Mencione-se, outrossim, que a pretensão da Fiscalização destoa, inclusive, do entendimento adotado pela própria Secretaria da Receita Federal, em relação a esta matéria. Com efeito, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento vêm aplicando, em seus julgados, a orientação traçada pela Egrégia Câmara Superior, conforme se pode constatar, dentre outros, dos Acórdãos a seguir identificados:



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

[...]

14. Nessas condições e considerando que o período de apuração apontado do PIS é mensal (fato gerador mensal), compreendendo, no caso, os meses de janeiro a dezembro de 1996 e janeiro a setembro de 1997, os 5 (cinco) anos do período decadencial se contam a partir do último dia de cada mês considerado em 1996 e a partir do último dia de cada trimestre considerado em 1997. Assim procedendo, constata-se que a decadência ocorreu, no caso deste processo:

(a) em relação aos meses de janeiro a dezembro de 1996: a partir do dia 1º dos meses de fevereiro/2001 a janeiro/2002, respectivamente;

(b) em relação aos meses de janeiro a setembro de 1997: a partir do dia 1º dos meses de fevereiro a outubro de 2002, respectivamente.

15. Portanto, tendo em vista que o lançamento de ofício, no caso desta autuação, foi efetuado no dia 23/10/2002, apenas não decaiu o direito de lançar da Fazenda relativamente ao período de 1º de outubro de 1997 a 31 de dezembro de 1998.

16. Outrossim, à luz do direito vigente, a Impugnante não tem dúvidas de que a extinção; pela decadência, do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IRPJ (lançamento principal) também alcança, como visto, o PIS.

17. De outra parte, a autuação, integralmente, não tem também como prosperar, tendo em vista ter sido praticada a destempo, conforme se verá a seguir.

18. A Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 (decorrente das Medidas Provisórias nº 1.963/99 e 2004/00) assim dispôs no seu artigo 1º, "verbis":

"Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal - Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos." (grifamos)

19. Ora, ainda que, por absurdo, se considerasse que o início do procedimento de fiscalização tivesse se dado anteriormente ao ingresso da Autuada no Refis, como quer o Fisco, mesmo assim não poderia prosperar a tese da Fiscalização de que, por isso, a Impugnante pudesse ser autuada, uma vez que o seu pedido de ingresso no Refis foi apresentado dentro do prazo legal, abrangendo débitos relativos a tributos administrados pela SRF, constituídos e não constituídos.

20. De outra parte, o Decreto nº 3.431, de 24/04/00, que "regulamenta a execução do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS", estabelece o seguinte:



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

Art. 10. A homologação da opção pelo REFIS será efetivada pelo Comitê Gestor, produzindo efeitos a partir da data da formalização da opção. (grifamos)

21. Ora, a Impugnante, quando apresentou seu Termo de Opção pelo Programa Refis, o fez informando todos os seus débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, tanto os constituídos, quanto os não constituídos. Os primeiros, representados pelos processos discriminados na carta de desistência cuja cópia se encontra em anexo (Doc. 07), dirigida à Secretaria da Receita Federal; e os segundos - os créditos não constituídos - relativos aos anos-base de 1996 a 1999.

22. À vista do anteriormente mencionado, a Impugnante não vê como possa ser autuada, relativamente aos débitos confessados e aceitos pelo Programa REFIS dos anos-base de 1996, 1997 e 1998, cujos pagamentos sempre foram e vêm sendo efetuados regularmente, exatamente nos termos da aprovação pelo Programa, uma vez que a fiscalização se iniciou em 30/03/00 e a opção pelo REFIS se deu em 27/03/00 a partir de quando, conforme esclarecido no artigo 10 do Decreto nº 3.431, anteriormente referido, produz os seus efeitos.

23. De outra parte, observe-se que o Agente Autuante, no "Termo de Verificação Fiscal" assim justifica sua ação:

"Para os exercícios de 1997, 1998 e 1999 (anos-calendário de 1996, 1997 e 1998), o contribuinte apresentara declarações de pessoa jurídica imune ou isenta. Porém, tendo sido sua imunidade tributária suspensa, conforme já relatado, foi solicitado através do Termo de Intimação 07, que o mesmo procedesse à apuração do lucro real, presumido ou arbitrado para os períodos abrangidos pela suspensão. Em resposta a autuada informou que, para os anos calendário de 1996, 1997 e 1998, o imposto de renda foi apurado com base no lucro presumido e, para tanto, apresentou uma relação de débitos informados na declaração de Recuperação Fiscal - REFIS a qual foi entregue em 19/08/2000, isto é, no curso da ação fiscal".

24. Ora, a relação de débitos foi entregue na data de 19/08/2000, mas a opção pelo Refis foi efetivamente feita em 27/03/2000, conforme fazem prova os documentos juntados a este petitório. Além disso, ainda que o débito esteja em constituição, a lei que rege o REFIS não impõe restrições ao ingresso do contribuinte no Programa. Se a lei permite que possam ser regularizados créditos da União decorrentes de débitos constituídos ou não, não há como se falar na impossibilidade de ingresso no REFIS de contribuintes com o débito sendo constituído. Se assim fosse, por certo estaríamos diante de um "non sense" absoluto. Nem a Lei de regência, nem o Decreto regulamentador impõe essa restrição. Ainda que atos administrativos posteriores viessem a dispor diferentemente, esses atos não teriam condições de criar impedimentos que a lei não criou. O Decreto nº 3.431, de 24/04/00, assim dispõe quando trata "Do Ingresso no Refis", "verbis":



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

25. Importante observar, outrossim, que o próprio Agente Autuante admite que a Autuada apresentou todos os documentos que lhe foram solicitados, conforme se vê também do "Termo de Verificação Fiscal", "verbis":

"Diante disso, através do Termo de Intimação 08, foi solicitado que o contribuinte apresentasse cópias dos recibos e das respectivas declarações de imposto de renda com base na forma de apuração do lucro adotada para os períodos mencionados, além de demonstrativo das receitas declaradas. Em resposta, o mesmo encaminhou a documentação exigida, isto é, as declarações com base no lucro presumido e o demonstrativo solicitado.

26. Ora, foi precisamente com base nessas declarações apresentadas à Fiscalização que a Autuada efetuou sua Declaração de Recuperação Fiscal-REFIS. A despeito disso, incompreensivelmente, embora tenha sido verificado, como esclarecemos anteriormente, que a opção pelo Refis tenha se dado em 27/03/2000, anteriormente, portanto, ao início da ação fiscal e tendo a Autuada apresentado as declarações com base no lucro presumido, como lhe era permitido fazer e como solicitado pela Fiscalização, ainda assim foram lavrados os Autos de Infração, utilizando as bases de cálculo fornecidas pela própria Autuada. A respeito, assim se manifestou o Agente Autuante no "Termo de Verificação Fiscal":

"Dessa forma, foram lançados no auto de infração constante as fls, os valores de imposto de renda constantes nas declarações apresentadas, cujas bases de cálculo encontram-se demonstradas no Livro Razão." (destacamos)

27. Finalmente, tendo em vista que, seja pelo fato de a fiscalização ter-se iniciado posteriormente ao ingresso da Impugnante no Programa do REFIS - fato que afasta integralmente qualquer possibilidade de qualquer novo lançamento contra ela, relativo ao período fiscalizado; seja em razão de ter-se atingido o prazo decadencial relativamente ao ano-base de 1996 e parte (nove meses) do ano-base de 1997, embora somente coubesse à Autuada falar sobre o pseudo-saldo credor de caixa, erroneamente apurado em 1998, tendo em vista não ter fundamentos a alegação da fiscalização de saldo credor de caixa nos três exercícios fiscalizados, apresentamos em anexo (DOC. 8) justificativas elaboradas pela auditoria externa da Impugnante.

DO PEDIDO

27a. À vista de todo o exposto, a Impugnante pleiteia junto a essa ínclita Delegacia da Receita Federal de Julgamento sejam seus argumentos acolhidos no sentido de ser cancelados o Auto de Infração em discussão, uma vez que os créditos apurados pela fiscalização já estão sendo devidamente pagos como parte do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, cujo Termo de Opção foi apresentado ao Comitê Gestor do REFIS (e por este aceito) anteriormente ao início da ação fiscal, embora a Impugnante não pudesse ser autuada ainda que houvesse apresentado referida opção no curso da ação fiscal, em face dos dispositivos da Lei de regência do REFIS.

28. Pleiteia, ainda, caso, por absurdo, não seja esse o entendimento dessa Egrégia Delegacia de Julgamento, que sejam consideradas as preliminares de



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

decadência relativamente aos ano-base de 1996 e aos três primeiros trimestres de 1997.

29. Requer, finalmente, sejam consideradas improcedentes, à luz dos esclarecimentos prestados pela auditoria externa da Impugnante, conforme os documentos apensados a este petitório, as equivocadas alegações da Fiscalização quanto a uma pseudo-existência de saldo credor de caixa em alguns meses dos anos-base fiscalizados."

Por meio do Acórdão nº 4.421, de 26 de dezembro de 2002, os julgadores da 2ª Turma da DRJ em Brasília - DF, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/1996 a 31/12/1998

Ementa: DECADÊNCIA - O prazo decadencial para as contribuições sociais é de dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, à luz do artigo 45 da Lei 8.212 de 1991.

LANÇAMENTO DE OFICIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - Provado nos autos que o contribuinte deixou de recolher ou declarar o tributo devido, antes do início da ação fiscal, correto o lançamento de ofício com aplicação das penalidades cabíveis. Irrelevante o fato de o contribuinte ter apresentado pedido de adesão ao Refis, antes do início da ação fiscal, se a confissão dos débitos ao programa ocorreu após aquela data.

Lançamento Procedente".

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpõe recurso, pelo qual reitera os argumentos apresentados quando da impugnação, os quais, em apertada síntese, dizem respeito à decadência e à adesão ao REFIS.

À fl. 602 declara que deixa de oferecer bens para arrolamento (*sic*) em razão do que dispõe o art. 2º, § 1º, da IN SRF nº 264/02, tendo em vista que todo o montante de seus bens e direitos se exauriu no oferecimento do feito, nesta data, no Recurso ao 1º Conselho de Contribuintes (Processo nº 10166.015537/2002-13). Consta dos autos a seguinte informação prestada pela Delegacia da Receita Federal: "Informo, outrossim, que consta processo de arrolamento nº 10166.003.745/2003-42".

É o relatório.



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O cerne da questão diz respeito a se é possível a exigência fiscal de créditos tributários com os acréscimos legais, mormente quando o procedimento fiscal levado a efeito no interessado teve o seu início “depois” da iniciativa de ter o contribuinte aderido ao programa de parcelamento – REFIS. Em segundo lugar, caso não acolhida a extinção do processo administrativo, alega a decadência parcial do crédito tributário, com relação ao exercício de 1996 e parte de 1997.

A opção pelo REFIS foi efetivamente feita em 27/03/2000, conforme fazem prova os documentos juntados nos autos, enquanto que o início da fiscalização se verificou em 30/03/2000. Portanto, três dias após a apresentação do pedido de adesão ao REFIS. O contribuinte apresentou a relação de débitos em 28 de agosto de 2000, dentro do prazo estabelecido pelo Decreto nº 3.431/2000.¹

No regime do Código Tributário Nacional, lei complementar *ratione materiae*, figuram a **moratória**, o depósito do montante integral do tributo, os recursos administrativos, as concessões de medidas liminares e o **parcelamento** como as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. Escreve James Marins² que a inserção do inciso VI, embora de acentuado valor didático, nada inova no regime do CTN porque uma das modalidades de moratória é justamente a possibilidade de parcelamento dos débitos tributários do contribuinte.

A partir, portanto, da regra do art. 151, I e VI, do CTN, estando o contribuinte em estado de moratória, necessariamente suspensa a exigibilidade dos tributos alcançados por esta condição.

¹ Estabelece o Decreto nº 3.431, de 24/04/2000, que regulamenta a execução do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, o que a seguir transcrevo: “Art. 1º O Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, destina-se a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF e pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos. (...) **Parágrafo 3º** - Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados pela pessoa jurídica, de forma irretratável e irrevogável, até o dia 30 de junho de 2000, nas condições estabelecidas pelo Comitê Gestor.”

Posteriormente, o parágrafo 3º acima foi alterado pela nova redação dada pelo artigo 1º do Decreto nº 3.530, de 30.06.2000, a seguir reproduzido: “Art. 1º O § 3º do art. 4º do Decreto 3.431, de 24 de abril de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação: “§ 3º Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados pela pessoa jurídica, de forma irretratável e irrevogável, até o dia 31 de agosto de 2000, nas condições estabelecidas pelo Comitê Gestor.” (NR).

² James Marins, Direito Processual Tributário Brasileiro, 2ª ed., Dialética, p. 303.



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

Feita a opção, ingressa o contribuinte no regime de moratória do Refis, operando-se, a partir do instante desse ato inicial de formalização, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários envolvidos no programa (art. 151, I e VI, do CTN).

Esta opção pelo regime moratório irá irradiar regulares efeitos jurídicos concernentes à suspensão da exigibilidade dos créditos tributários até sua posterior **homologação** pelo chamado Comitê Gestor (art. 9º, III, da Lei nº 9.964/00, e art. 2º, III, do Decreto nº 3.342/00), através de ato administrativo que *confirmará ou não* o ingresso do contribuinte no programa.

Esta homologação, na autorizada definição de Celso Antônio Bandeira de Mello, *“é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão”*; fenômeno que no direito tributário se afigura como condição resolutória dos efeitos jurídicos do ato praticado pelo contribuinte, isto é, o ingresso no REFIS por meio da opção formalizada pelo contribuinte produz efeitos *sob a condição resolutória de ulterior homologação*,³ a exemplo do que sucede com o lançamento por homologação.

Após a homologação, continuará produzindo efeitos o regime de suspensão da exigibilidade dos tributos sob o benefício da moratória até a extinção do crédito tributário (pelo pagamento parcelado) ou até a exclusão do optante por ato vinculado do órgão gestor. O ato homologatório do Comitê Gestor, segundo o *caput* do art. 10 do Decreto nº 3.342/00, **produzirá efeitos retroativos à data da opção, gerando, portanto, efeitos predominantemente declaratórios.**

James Marins, na obra já citada, fl. 360, muito bem ensina a distinção *entre opção, homologação e consolidação*. Para melhor compreensão do assunto, reproduzo o seu ensinamento:

“No regime jurídico do programa em tela cuidou o legislador de destacar três locuções que designam atos e momentos distintos do procedimento.

A opção é o ato formal de ingresso do contribuinte no programa, a homologação é o ato de caráter predominantemente declaratório que verifica o cumprimento pelo contribuinte dos requisitos exigíveis em lei e a consolidação é a apuração e qualificação definitiva dos tributos e valores a ser parcelados. No ato da opção não se dá a consolidação do débito, mas apenas se determina a data-base para o posterior procedimento de consolidação e se identifica também o início dos efeitos da moratória.

A dicção do § 7º do art. 5º do Decreto confirma esta distinção: “O débito consolidado na forma deste artigo será informado, pelo Comitê Gestor, à pessoa jurídica optante, no prazo de cento e oitenta dias, contado da data da formalização da opção, com a discriminação das espécies dos tributos e contribuições bem assim dos respectivos acréscimos e períodos de apuração”.

³ Estevão Horvath, Lançamento tributário e autolancamento, São Paulo, Dialética, 1997, p.114.



Processo nº : 10166.015539/2002-02
Recurso nº : 123.287

É em respeito aos princípios norteadores do processo administrativo fiscal, quer pela legalidade, proporcionalidade e razoabilidade⁴, quer pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário operado pelo art. 151, itens I e VI, do CTN, é que **VOTO no sentido de converter o julgamento do recurso voluntário em DILIGÊNCIA para que:**

- seja solicitado da contribuinte o termo de *homologação* pelo chamado Comitê Gestor (art. 9º, III, da Lei nº 9.964/00, e art. 2º, III, do Decreto nº 3.342/00), através de ato administrativo confirmando *ou não* o ingresso da contribuinte no programa; e
- seja, depois de obtido o termo de homologação, elaborado planilha resultante do confronto dos débitos declarados no REFIS com os lançados no presente auto de infração, sem a multa de ofício naquilo que houver identidade de valores, e mantida a penalidade em razão de possíveis divergências referentes a determinado mês.

Após o término da Diligência, oferecer à ora recorrente, no prazo de 15 dias, o direito de emitir pronunciamento acerca do seu resultado. Em seguida, providenciar o retorno dos autos a esta Câmara.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2004

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

⁴ O princípio da eficiência comunga os propósitos do princípio da razoabilidade (ou proporcionalidade) na medida em que este contribui para a escolha da solução mais adequada ao interesse público, de modo a satisfazer plenamente a demanda social. Caberá ao administrador a escolha da melhor solução quando houver necessidade de decidir, presente duas ou mais alternativas legais, tendo, por conseguinte, espaço livre na avaliação do motivo e na eleição do objeto por juízo de conveniência e oportunidade. Tal discricionariedade administrativa fundamenta-se no dever de boa administração, intimamente relacionada à eficiência.