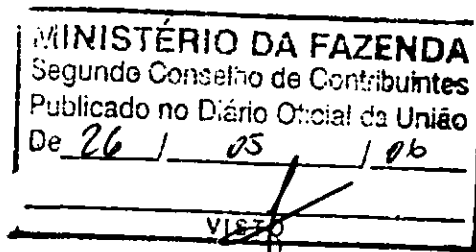




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

Recorrente : CERÂMICA PORTO FERREIRA LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE.** O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. **Preliminar rejeitada.**

**OPÇÃO PELO REFIS EM DATA ANTERIOR AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. ESPONTANEIDADE. INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO.** Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados pela pessoa jurídica, de forma irrevogável e irrevogável, até o dia 30 de junho de 2000, sendo que, após a confirmação da opção, nos termos estabelecidos pelo Comitê Gestor, implicará em suspensão da exigibilidade dos débitos não ajuizados (§§ 3º e 4º do art. 4º do Decreto nº 3.431/2000). A homologação da opção pelo REFIS será efetivada pelo Comitê Gestor, produzindo efeitos a partir da data da formalização da opção (art. 10 do Dec. nº 3.431/2000.)

**TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. EFICÁCIA SEXADIAL.** A não prorrogação do Termo de Início de Ação Fiscal no prazo de sessenta dias por qualquer outro ato de ofício da autoridade fiscal enseja o restabelecimento da espontaneidade em relação aos atos anteriores, com efeitos *ex tunc*.

**COFINS. JUROS DE MORA E TAXA SELIC.** Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, pelo que é legítimo o emprego da taxa SELIC, nos termos da legislação vigente.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CERÂMICA PORTO FERREIRA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: a) em rejeitar a preliminar de nulidade. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López e Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente); e b) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa de ofício, nos termos do voto da Relatora-Designada. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), Luciana Pato Peçanha Martins e Leonardo de Andrade Couto. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor.

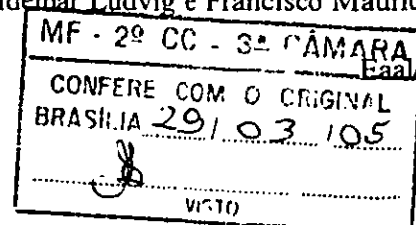
Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2004

Leonardo de Andrade Couto  
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa  
Relatora-Designada

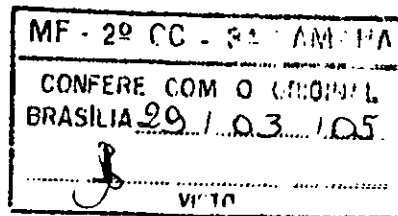
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.





Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734



Recorrente : CERÂMICA PORTO FERREIRA LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 04/07, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 12/98, 04/99 a 10/99 e 12/99. Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 05) e o Termo de Verificação Fiscal de fl. 08, o lançamento decorre de diferenças entre os valores declarados em DCTF e os escriturados, apuradas durante o procedimento de verificações obrigatórias.

No julgamento da impugnação de fls. 21/39 a DRJ, por unanimidade, manteve o lançamento. Considerou improcedentes os argumentos da autuada, que são os seguintes, conforme o relatório da decisão recorrida, que bem os reproduz (fls. 76/77):

(...)

*Preliminarmente que o lançamento é nulo na medida que o Auto de Infração indica um número de MPF distinto do MPF que ele teve ciência, além do fato de que não foi-lhe dado ciência do MPF Complementar antes dos 120 dias previstos na legislação aplicável;*

*No mérito que não cabe o lançamento de ofício já que os débitos lançados já se encontravam efetivamente constituídos, primeiramente, com a entrega do Termo de Opção do Refis em 27/04/2000 e, posteriormente, com a entrega da Declaração do Refis, em 30/06/2000 onde foram informados os débitos que comporiam o parcelamento, de modo que a ciência da lavratura do presente Auto de Infração ocorreu somente em 04/12/2000;*

*Assim, no momento em que o Auto de Infração foi lavrado, o débito nele apontado estava confessado na declaração Refis, não podendo ser cobrada a multa de 75%, pois está descaracterizado o lançamento de ofício, face à constituição do crédito tributário ter ocorrido em momento anterior;*

*O Refis implica na confissão irrevogável e irretroatável da dívida, configurando-se a denúncia espontânea, readquirida pelo contribuinte pela inércia do Auditor-Fiscal por ter ficado mais de sessenta dias do início do procedimento fiscal sem praticar nenhum ato de ofício escrito, conforme preceitua o art. 7º do Decreto 70.235, de 1972, sendo insubsistente a cobrança do valor principal os juros de mora e a multa;*

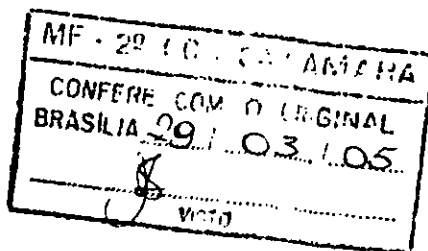
*Não procede o valor cobrado no período de dezembro de 1998 por se tratar de receita decorrente de alienações de imóveis, não podendo estas serem consideradas na base de cálculo por não se enquadrar no conceito de faturamento definido na Lei Complementar nº 70, de 1991. Não obstante, a autuada irá proceder à confissão do débito deste período, conforme autorização expressa no art. 3º, do Decreto nº 3.712, de 2000. Ainda, em obediência ao Princípio da Retroatividade Benigna, o fato do Decreto 3.712, de 2000, admitir que as empresas que optaram pelo Refis em abril de 2000 realizem confissões de débitos, complementando a declaração Refis até 12/02/2000, o presente Auto de Infração não poderia impor o valor do tributo deste período, bem como da multa de ofício;*

2



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734



*A aplicação de juros Selic, como têm decidido nossos tribunais, há que ser excluída, por ser ilegal e inconstitucional;*

(...)

O Recurso Voluntário de fls. 89/100, tempestivo (fls. 88 e 89), repete os argumentos da impugnação. Insiste na nulidade do lançamento, por não ter sido expedido MPF Complementar (MPF-C) dentro do prazo de validade do MPF de Fiscalização (MPF-F) original, reafirma a espontaneidade que teria sido readquirida porque os valores lançados já estariam incluídos no REFIS, defende a tese da não incidência da COFINS sobre a receita decorrente de imóveis e, por último, argúi “inconsistência” do uso da taxa SELIC, como juros moratórios em matéria tributária.

Esta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, tendo em vista a opção pelo REFIS, converteu o julgamento do recurso em diligência para que a autoridade preparadora verificasse os débitos incluídos no parcelamento (fls. 160/164).

Cumprida a diligência, cujo Relatório Fiscal de fls. 173/174 foi dada ciência à recorrente, e sem que ela se pronunciasse em tempo hábil (fls. 175/177), o processo retornou a este Colegiado para julgamento.

É o relatório.



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

MF - 2º CC - 3ª CÂMARA
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 03 / 05
VOTO

VOTO DO RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS  
VENCIDO QUANTO AO MÉRITO

A par do Recurso Voluntário, que é **tempestivo e** atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive o arrolamento de bens (fls. 101/158), as questões a serem enfrentadas são quatro, a saber: 1) preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, por não ter sido expedido MPF Complementar (MPF-C) dentro do prazo de validade do MPF de Fiscalização (MPF-F) original; 2) já adentrando no mérito, a espontaneidade ou não da autuada, no tocante aos valores lançados, por terem estes sido incluídos no REFIS; 3) a tese da não incidência da COFINS sobre a receita decorrente de imóveis; 4) a “inconsistência” do uso da taxa SELIC como juros moratórios em matéria tributária, que na impugnação a recorrente tratou como ilegal e inconstitucional.

Rejeito a preliminar de nulidade argüida, relativa ao MPF, por entender que este é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não macula o lançamento tributário. Este o entendimento já esposado por esta Terceira Câmara.<sup>1</sup>

As hipóteses de nulidade estão catalogadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, do qual não se cogita no caso em tela. Por outro lado, o Auto de Infração obedeceu ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não podendo ser inquinado de nulo.

Os atos infralegais que disciplinam o MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. Neste sentido cabe observar os preâmbulos das Portarias SRF nºs 1.265/99 - que o instituiu -, e 3.007/2001 - que o reformou, sendo que esta última revogou a primeira Portaria. Ambos os preâmbulos reportam-se ao art. 196 do CTN e ao art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/99, depois MP 2.175-29/2002, revogada pela MP nº 46/2002 que, afinal, foi convertida na Lei nº 10.593, de 06/12/2003.

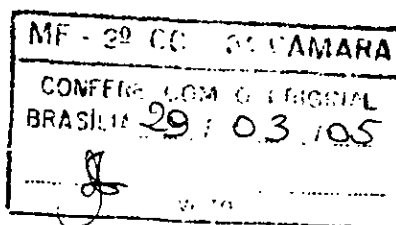
O art. 196 do CTN está assim redigido:

*“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.*

*Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”*

A Lei nº 10.593/2003, por sua vez, bem como as MP retrocitadas que lhe antecedeu, dispõe sobre a reestruturação das carreiras fiscais federais. O art 6º dessa Lei, especificamente, trata das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal, que é a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário.

<sup>1</sup> Cf. Acórdão 203-08.483, julgado em 16/10/2002, relatora Lina Maria Vieira.



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

Assim, a circunstância de o lançamento ter sido efetuado enquanto vigorava um MPF Complementar cuja ciência à recorrente foi dada depois de 120 dias da ciência do primeiro MPF não caracteriza qualquer irregularidade na atuação fiscal. Tampouco acarreta alguma nulidade. No caso em tela, em que a ciência do MPF inicial ocorreu em 30/05/2000, enquanto a ciência do MPF Complementar se deu em 07/11/2000 (fls. 01 e 02), importa observar que, apesar disto, o primeiro foi emitido em 29/05/2000 e o segundo em 21/09/2000. Entre a emissão dos dois transcorreram menos de 120 dias, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 24/11/2000, com ciência em 04/12/2000 (fls. 04 e 19/20), de forma que durante todo o tempo de fiscalização havia um MPF ativo. Assim, no caso em tela não houve nem mesmo qualquer irregularidade no controle da atividade fiscalizatória.

Quanto à espontaneidade da recorrente, há de ser analisada na data em que apresentou a Declaração REFIS, ou seja, em 30/06/2000. Antes dessa data, e mais precisamente em 27/04/2000, data em que optou pelo parcelamento, não cabe perquirir de espontaneidade porque se trata de débitos não declarados, omitidos nas DCTF, como informa o Termo de Verificação (fl. 08). Ora, se do primeiro MPF a recorrente tomou ciência em 30/05/2000, na data da entrega da Declaração REFIS ainda não transcorreram 60 dias do início do procedimento fiscal. Logo, ainda não havia sido readquirida a espontaneidade, independentemente da prática de qualquer outro ato por parte da fiscalização, nos termos do art. 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/72.

Neste ponto cabe destacar que o parcelamento de crédito tributário é regido por leis próprias, na forma dos arts. 152 a 155 do CTN, pelo que não cabe cogitar da novação prevista no art. 999 do Código Civil de 1916, nos termos aventados no Recurso.

No caso do REFIS trata-se da Lei nº 9.964/2000, que dispõe o seguinte, *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.*

*§ 1º O Refis será administrado por um Comitê Gestor, com competência para implementar os procedimentos necessários à execução do Programa, observado o disposto no regulamento.*

(...)

*Art. 2º O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º.*

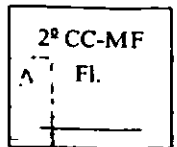
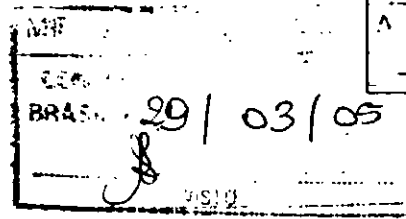
(...)

*§ 2º Os débitos existentes em nome da optante serão consolidados tendo por base a data da formalização do pedido de ingresso no Refis.*

*§ 3º A consolidação abrangerá todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos a multa, de mora ou de ofício, a juros moratórios e demais encargos, determinados nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.*



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734



Regulamentando o REFIS, foram editados os Decretos nºs 3.342, de 25/01/2000, e 3.431, de 24/04/2000, este revogando o primeiro e assim dispondo, no seu art. 5º:

*Art. 5º Os débitos da pessoa jurídica optante serão consolidados tomando por base a data da formalização da opção.*

*§ 1º A consolidação abrangerá todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios e demais encargos, determinados nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, inclusive a atualização monetária à época prevista.*

(...)

*§ 9º As multas de lançamento de ofício incluídas no REFIS serão reduzidas em quarenta por cento, nos termos do art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, inclusive para fins da liquidação de que trata o § 5º deste artigo.*

A Resolução do Comitê Gestor/REFIS nº 5, de 16/08/2000, por sua vez, determina o seguinte, no seu art. 6º:

*Art. 6º A pessoa jurídica poderá confessar débitos não constituídos, com vencimento original até 29 de fevereiro de 2000, ainda que na data da entrega da Declaração Refis esteja submetida a procedimento fiscal.*

*Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a multa de lançamento de ofício será incluída no Refis quando de sua constituição, independentemente da data de seu vencimento. (Grifo ausente no original).*

Os atos legais acima disciplinam o REFIS de modo a estabelecer duas datas de referência: 1) a da opção, que garante ao optante informar na Declaração REFIS os débitos constituídos de ofício ou confessados espontaneamente, desde que com vencimento até fevereiro de 2000; e 2) a data da entrega da Declaração REFIS, na qual podem ser incluídos os débitos a parcelar, com os seus consectários legais, a incluir a multa de ofício ou a de mora, além dos juros. A primeira data não garante ao contribuinte o benefício de não ser fiscalizado no intervalo de tempo entre a data da opção e a da entrega da Declaração REFIS. Apenas lhe assegura o direito de incluir no parcelamento os débitos com vencimento até fevereiro de 2000, acompanhados da multa de ofício ou da multa de mora, a depender de terem os débitos sido lançados de ofício ou confessados espontaneamente.

Como na data da entrega da Declaração REFIS, em 30/06/2000, a recorrente não mais gozava da espontaneidade com relação aos débitos não declarados até a data do início da fiscalização, em 30/05/2000, a inclusão do débito lançado de ofício deve ser acompanhada da multa correlata, sobre esta cabendo a redução de quarenta por cento estabelecida pelo art. 60 da Lei nº 8.383/91 e referenciada no art. 5º, § 9º, do Decreto nº 3.431/2000.

O art. 6º da Resolução CG REFIS nº 5, de 16/08/2000, é claro ao informar que a pessoa jurídica podia confessar débitos não constituídos, ainda que na data da entrega da Declaração REFIS estivesse submetida a procedimento fiscal, sendo que neste caso a multa do lançamento de ofício seria incluída no parcelamento, quando de sua constituição por meio de Auto de Infração. Para a inclusão da multa de ofício no REFIS, com a sua redução em quarenta



MF - 20 10 11 ANARA
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 29 / 03 / 05
VISTO

Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

por cento, bastava que a empresa tivesse incluído o valor do principal na Declaração mencionada. Assim, despiciendo é o pedido constante ao final do Recurso, no sentido de que seja aplicado o parágrafo único do art. 6º da Resolução CG REFIS nº 5/2000. Independentemente deste pedido os valores da multa de ofício deste lançamento devem ser incluídos no parcelamento, por força do artigo retrocitado.

Quanto à alegação de que a COFINS não incide sobre a receita decorrente de alienação de imóveis, mesmo antes da Lei nº 9.718/98 o assunto já estava pacificado, no sentido de incluir tal receita na base de cálculo da Contribuição, exceto quando se trata da venda de imóvel do ativo permanente. Como a recorrente apenas informa que o valor lançado, na parte referente ao período de dezembro de 1998, corresponderia a receita decorrente da alienação de imóveis, sem ao menos especificar tratar-se de bem do seu ativo permanente, a alegação não pode ser acatada, como já destacado pela decisão recorrida.

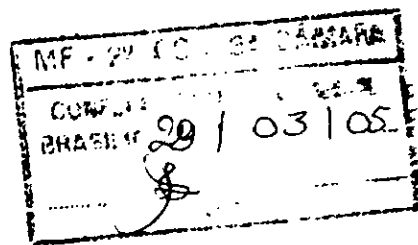
Por último a arguição de inconstitucionalidade e ilegalidade da taxa SELIC, repetida no Recurso com o emprego do termo "inconsistente". A despeito de posições contrárias, entendo que somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, não cabendo a este tribunal administrativo deixar de aplicar a legislação em vigor antes que aquele Poder se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

De todo modo cabe ressaltar a legalidade da taxa SELIC para fins tributários, que a partir de 01/01/95 substituiu os juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês, com amparo no art. 13 da Lei nº 9.065/95. Este dispositivo legal, que consta de uma lei tributária, determina que os juros de mora incidentes sobre os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal sejam equivalentes à referida taxa a partir de 01/04/1995. Até então os juros de mora eram equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, nos termos do art. 84, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995. Quanto aos indébitos tributários, os arts. 16 e 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 determinaram a incidência da taxa SELIC também sobre as restituições e compensações, a partir de 01/01/96.

Estatuído em lei que a taxa SELIC será empregada para fins tributários, tomou-se irrelevante saber se, originalmente, possuía natureza remuneratória (decorrente de convenção, lei ou sentença, a título de rendimento do capital ou do bem), compensatória ou indenizatória (devida para indenizar danos ocasionados pelo devedor no caso de apropriação compulsória de bens), ou ainda moratória (devida em virtude do atraso do devedor, no cumprimento de obrigação de pagar).

A discussão é estéril porque, se fora do plano jurídico trata-se de taxa média praticada no mercado financeiro, juridicamente ela tem a natureza de juros de mora, a teor dos dispositivos legais retrocitados.

Outrossim, quem argúi que a taxa SELIC não tem natureza tributária, mas financeira, incorre em dois erros: um jurídico, dado que a matéria foi objeto de lei (e lei versando exclusivamente sobre tributos, cabe ressaltar); e outro erro lógico, face a que não existe uma taxa de juros que não seja financeira. A taxa SELIC, como índice financeiro que é, pode ter diversas aplicações, incluindo a sua utilização como juros de mora para fins tributários.



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

Por outro lado, os juros de mora podem ser superiores a 1% ao mês, pois o art. 161 do CTN, no seu parágrafo único, determina que "Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês". Dessarte, este dispositivo não impede que o percentual seja superior a 1%, quando a lei assim dispõe.

A referendar o emprego da taxa SELIC, trago à colação decisão recente do Superior Tribunal de Justiça, onde já é pacífico o seu emprego nas restituições e compensações, a partir de 01/01/96. O julgado abaixo deixa assentado que o mesmo tratamento deve ser dado aos créditos tributários em favor da Fazenda Nacional. Observe-se:

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. TAXA SELIC. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. CDA. CERTEZA E LIQUIDEZ. SÚMULA N. 7/STJ. COTEJO ANALÍTICO NÃO DEMONSTRADO.*

*1. Não cabe a esta Corte Superior de Justiça intervir em matéria de competência do STF, tampouco para prequestionar questão constitucional, sob pena de violar a rígida distribuição de competência recursal disposta na Lei Maior.*

*2. O artigo 161 do CTN, ao estipular que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalva, expressamente, "se a lei não dispuser de modo diverso", de modo que, estando a SELIC prevista em lei, inexistente ilegalidade na sua aplicação.*

*3. Este Superior Tribunal de Justiça tem, reiteradamente, aplicado a taxa SELIC a favor do contribuinte, nas hipóteses de restituições e compensações, não sendo razoável deixar de fazê-la incidir nas situações inversas, em que é credora a Fazenda Pública.*

*4. Para se verificar a liquidez ou certeza da CDA ou, ainda, a presença dos requisitos essenciais a sua validade, seria necessário reexaminar questões fático-probatórias, o que é vedado em sede de recurso especial (Súmula n. 7 do STJ).*

*5. O conhecimento de recurso interposto com fulcro na alínea "c" do permissivo constitucional pressupõe a demonstração analítica da suposta divergência, não bastando a simples transcrição de ementa.*

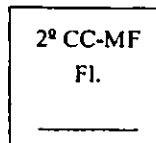
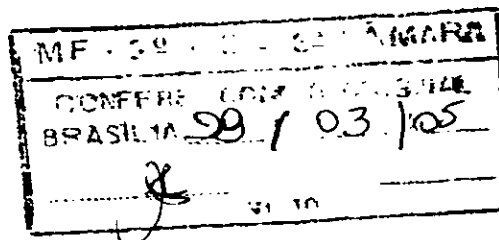
*6. Agravo regimental a que se nega provimento.*

(STJ, Segunda Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2003/0046623-9, Relator Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgamento em 18/05/2004, DJ de 28/06/2004 PG:00252, destaques ausentes no original).

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2004

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA  
RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao Relatório e voto de lavra do ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

O ilustre relator, enfrentando as alegações postas no recurso voluntário, entendeu parcialmente procedentes seus argumentos.

Pedindo vênia ao preclaro relator, a Câmara, por maioria, divergiu dos fundamentos e conclusão a que chegou no que tange à aplicação da multa de ofício sobre os débitos constituídos pela fiscalização, cujo Termo de Início de Fiscalização se deu em data posterior ao exercício, pela recorrente, do direito de opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.

Também é circunstância favorável à recorrente o fato de haver transcorrido mais de sessenta dias entre o Termo de Início e novo ato de ofício indicativo do prosseguimento dos trabalhos de fiscalização, o que ensejou a recuperação da espontaneidade pela recorrente em relação aos atos anteriores.

Tratemos da matéria por partes.

Entende esta Câmara, por maioria, que a opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, em data anterior ao início do procedimento fiscal, ainda que este ocorra antes da apresentação do débito consolidado junto à Secretaria da Receita Federal, impede a exigência da multa de ofício de 75%.

Faz-se indispensável a elaboração de uma análise mais acurada dos institutos de direito exsurgentes da vínculo jurídico formado a partir da instituição do Programa REFIS pela Lei nº 9.964/2000.

Estabelecem os artigos da referida norma:

*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.*

*Art. 2º O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º.*

*§ 1º A opção poderá ser formalizada até o último dia útil do mês de abril de 2000.*

*§ 2º Os débitos existentes em nome da optante serão consolidados tendo por base a data da formalização do pedido de ingresso no Refis.*



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

MF - 2º CC - 3ª CÂMARA
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 29 / 03 / 05
<i>[Assinatura]</i> VISTO

**§ 3º A consolidação abrangerá todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos a multa, de mora ou de ofício, a juros moratórios e demais encargos, determinados nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.**

**§ 4º O débito consolidado na forma deste artigo:**

**I - independentemente da data de formalização da opção, sujeitar-se-á, a partir de 1º de março de 2000, a juros correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, vedada a imposição de qualquer outro acréscimo; (Redação dada pela Lei nº 10.189, de 14.2.2001)**

**Art. 3º A opção pelo Refis sujeita a pessoa jurídica a:**

**I - confissão irrevogável e irretroatável dos débitos referidos no art. 2º;**

**Art. 5º A pessoa jurídica optante pelo Refis será dele excluída nas seguintes hipóteses, mediante ato do Comitê Gestor:**

**I - (...)**

**II - (...)**

**III - constatação, caracterizada por lançamento de ofício, de débito correspondente a tributo ou contribuição abrangidos pelo Refis e não incluídos na confissão a que se refere o inciso I do caput do art. 3º, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência do lançamento ou da decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial;**

**Art. 9º O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à execução do Refis, especialmente em relação:**

**I - (...)**

**II - (...)**

**III - às formas de homologação da opção e de exclusão da pessoa jurídica do Refis, bem assim às suas conseqüências;**

**O Decreto nº 3.431, de 24/04/2000, que regulamentou a referida lei estabelece os seguintes comandos normativos diretamente relacionados com o caso presente:**

**Art. 4º A opção pelo REFIS poderá ser formalizada até 28 de abril de 2000, mediante utilização do "Termo de Opção do REFIS.**

**(...)**

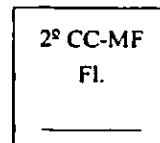
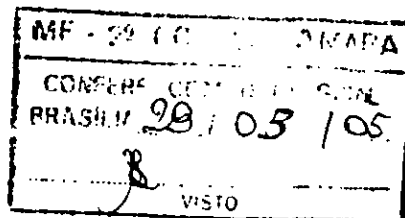
**§ 3º Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados pela pessoa jurídica, de forma irretroatável e irrevogável, até o dia 30 de junho de 2000, nas condições estabelecidas pelo Comitê Gestor.**

**§ 4º A opção pelo REFIS, independentemente de sua homologação, implica:**

**I - início imediato do pagamento dos débitos;**

**II - após a confirmação da opção, nos termos estabelecidos pelo Comitê Gestor, suspensão da exigibilidade dos débitos não ajuizados, ou, quando ajuizados, integralmente garantidos;**

*[Assinatura]*



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

*Art. 5<sup>o</sup> Os débitos da pessoa jurídica optante serão consolidados tomando por base: (Redação dada pelo Decreto nº 3.712, de 27.12.2000):*

(...)

*§ 7<sup>o</sup> O débito consolidado na forma deste artigo será informado, pelo Comitê Gestor, à pessoa jurídica optante, até o último dia útil do mês de abril de 2001, com a discriminação das espécies dos tributos e contribuições, bem assim dos respectivos acréscimos e períodos de apuração. (Redação dada pelo Decreto nº 3.712, de 27.12.2000)*

*Na parte que trata das Obrigações da Pessoa Jurídica Optante, a norma estabelece:*

*Art. 8<sup>o</sup> A opção pelo REFIS sujeita a pessoa jurídica a:*

*1 - confissão irrevogável e irretroatável da totalidade dos débitos incluídos no Programa, inclusive os confessados na forma do § 3<sup>o</sup> do art. 4<sup>o</sup>;*

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

*Art. 15. A pessoa jurídica optante pelo REFIS será dele excluída nas seguintes hipóteses, mediante ato do Comitê Gestor:*

*1 - inobservância de qualquer das exigências estabelecidas nos incisos I a V do caput do art. 8<sup>o</sup>;*

*II - inadimplimento, por três meses consecutivos ou seis alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e contribuições abrangidos pelo REFIS, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;*

*III - constatação, caracterizada por lançamento de ofício, de débito correspondente a tributo ou contribuição abrangido pelo REFIS e não incluído na confissão a que se refere o inciso I do caput do art. 8<sup>o</sup>, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência do lançamento ou da decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial; (todos os destaques não fazem parte do original).*

Mister efetuar uma digressão à Teoria Geral do Direito, com vistas a dar arrimo jurídico-científico à fundamentação de que se valeu o voto vencedor proferido na sessão de julgamento pela maioria dos membros deste Colegiado.

O Direito, como ciência que regula as relações dos indivíduos com a sociedade, dos indivíduos entre si, bem como do Estado com a sociedade e com os indivíduos, estrutura-se a partir da determinação positiva do conjunto de regras postas na comunidade como vontade social. A Teoria Geral do Direito, que precede essa determinação positiva, tem por objeto buscar a união de ordens jurídicas, valendo-se de pressupostos filosóficos e de estudos metódicos e sistemáticos.

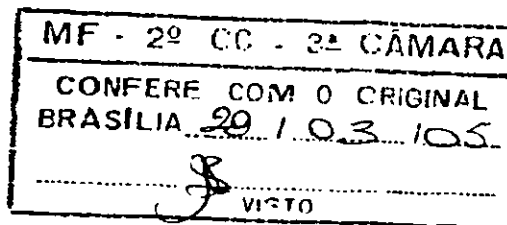
Nesse contexto, vingou a teoria da relação jurídica, a qual constitui-se na manifestação relacional da vida em sociedade que, por sua relevância jurídica, atribui a uma pessoa um direito subjetivo e a outra pessoa a correspondente imposição de um dever, ou de uma sujeição.

Provida de natureza anímica, a relação jurídica estrutura-se a partir do nexos que se estabelece entre os respectivos sujeitos de direito. Tem como função jurídico-institucional

*e*



Processo n° : 10865.001513/00-68  
Recurso n° : 122.225  
Acórdão n° : 203-09.734



coordenar as conseqüências previstas no direito positivo tanto para o titular do direito subjetivo quanto para o titular do dever jurídico e sujeição do interesse deste ao interesse daquele outro.

Nesse sentido, a doutrina, aqui expressa pelos ensinamentos de Miguel Maria de Serpa Lopes<sup>2</sup>, no que tange ao Sistema das relações jurídicas e dos fatos, atos e negócios jurídicos.

Afirma o autor o conceito de fatos jurídicos formulado por Savigny, como sendo “os acontecimentos em virtude dos quais as relações jurídicas de direito nascem e se extinguem”.

Regra geral, o Direito governa as relações humanas mediante disposições abstratas, raramente se prestando a reger um particular caso concreto. Segundo ainda o mesmo autor, “Essa abstração da norma jurídica funda-se num postulado decorrente de nosso sentido jurídico, isto é, para casos iguais, iguais são os seus efeitos, e entre o fato jurídico e o efeito jurídico existe uma relação de causalidade, que decorre, não da ordem natural, senão da vontade da lei. É a lei que liga ao fato jurídico as conseqüências jurídicas de que é portador”.

Assim, todos os fatos jurisdicizados por uma norma positivada no ordenamento jurídico entram no domínio do direito, contribuindo com outros a produzir as conseqüências jurídicas. Tais efeitos, ou conseqüências, podem ser aquisitivos, modificativos ou extintivos, conforme se prestem à aquisição, modificação ou extinção de uma determinada relação jurídica.

Ainda persistindo na doutrina jurídica, cuja compreensão é vital para a conclusão a que se chegou no presente voto, tem-se que o direito subjetivo advindo de uma relação jurídica contém pressupostos oriundos da própria Teoria Geral do Direito que estabelece seus contornos e a dimensão de seus efeitos.

Dentre os referidos pressupostos, constata-se aqueles referentes à constituição de um direito atual ou um direito futuro.

Tratando-se de direito atual, tem-se desde já a formação do direito adquirido. A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu art. 5º, inciso II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. E no inciso XXXVI que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Seguindo esse raciocínio, a Lei de Introdução ao Código Civil, positivou o conceito de direito adquirido como sendo aquele direito “cujo começo de exercício tenha termo prefixado, ou condição preestabelecida, inalterável a arbítrio de outrem” (§ 1º do art. 3º)

Por outro lado, tem-se que o direito futuro constitui-se naquele direito ainda não formado porque lhe falta a complementação dos fatos determinadores do seu nascimento.

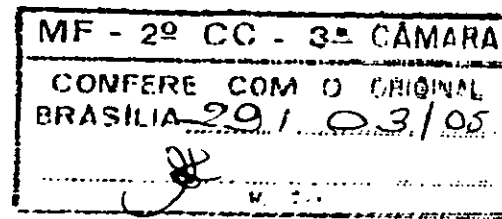
Essas espécies de direito estão definidas no Código Civil como sendo o *ius praesens*, o direito atual, onde se incluem todos os direitos completamente adquiridos e o *ius futurum*, o direito futuro, onde se incluem aqueles cuja aquisição não acabou de se operar.

Os direitos futuros, ainda consoante doutrina consolidada no direito brasileiro, podem ser deferidos ou não deferidos.

<sup>2</sup> SERPA LOPES. Miguel Maria de. Curso de Direito Civil – Introdução, Parte Geral e Teoria dos Negócios Jurídicos. Vol I. 9ª ed. revista e atualizada pelo prof. José Serpa Santa Maria. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora. 2000. p. 407 e ss



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734



Aqui interessa-nos os direitos deferidos, os quais, para sua complementação dependem exclusivamente de um ato de aceitação do interessado, bem como a noção de obrigação a termo.

Quando um termo é estabelecido, a obrigação existe desde logo, e o que resta deferido é a sua exigibilidade, ou seja, identifica-se “uma situação jurídica atual, um direito definitivo, pois o que resta de caráter futuro é a sua execução, que permanece em suspenso até a expiração do lapso de tempo necessário e estipulado. Nenhum efeito exerce sobre o nascimento do direito que surge de imediato, embora com essa limitação temporal.

Retomando ao caso concreto sob análise, quanto ao direito positivado à opção pelo REFIS, nos termos da norma do art. 1º da Lei nº 9.984/2000, oriunda da Medida Provisória nº 1.923, de 06/10/1999, verifica-se que, para o Poder Tributante, ou seja, a União Federal, a referida norma estabeleceu uma obrigação a termo, qual seja, uma obrigação advinda da lei que estabeleceu desde logo o direito do devedor em optar por uma forma de pagamento de seus créditos tributários em atraso, inalterável ao arbítrio do titular do referido crédito enquanto não transcorrido o lapso temporal nela estabelecido, qual seja, o dia 30/06/2000 (cuja postergação posterior é irrelevante para o caso em foco), conforme norma do § 3º do art. 4º do Decreto nº 3.431/2000.

Decorre da obrigação imposta ao Estado o acolhimento da opção formulada pelo devedor com todos os seus efeitos. Um dos efeitos claramente identificado na norma do § 4º do mesmo artigo 4º supracitado, conjugado com o art. 10 do mesmo Decreto, é a condição suspensiva da exigibilidade do crédito tributário confessado, ou seja, o direito originário está completo, intrinsecamente perfeito, mas a sua existência jurídica só se pode iniciar a partir do momento em que sobrevenha o evento futuro e incerto, elemento estranho à perfectibilidade do direito constituído. No direito condicional o elemento que falta é de natureza acessória, e só se torna indispensável ao nascimento do direito porque a lei assim determinou.

Em tese, poderia, perfeitamente, a identificação do *quantum* devido pelo optante ser apurado de outra maneira que não esta determinada pela lei. Entretanto, exatamente porque a lei determinou esse *modus operandi* – que o sujeito passivo identifique o crédito tributário não constituído, oferecendo-o à consolidação a ser efetuada pelo Comitê Gestor (§ 7º do art. 5º do Decreto nº 3.431/2000) - e para tanto determinou um prazo para que o sujeito passivo se manifestasse, é que nenhum outro procedimento que não este (exceto no caso de pagamento integral), tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário a ser quantificado de forma correta dentro do prazo estipulado.

As regras contidas no acervo de atos legais, consoante o entendimento aqui expressado, podem ser analisadas como a seguir se expõe.

O artigo 1º da Lei nº 9.964/2000 instituiu o Programa REFIS com a finalidade de promover a regularização de créditos tributários e previdenciários da União decorrentes de todos os débitos de pessoas jurídicas, estivessem tais créditos constituídos ou não.

O ingresso dá-se pelo exercício de opção.

O exercício de tal direito, criado por lei, atribui ao sujeito passivo o direito a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais. Tal consolidação é feita com base na data de formalização do pedido de ingresso.



MF - 2º	2000	03	05
CONFERRA COM O ORIGINAL			
BRÁSILIA 29 / 03 / 05			
			VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

A natureza legal da opção formulada pelo sujeito passivo devedor é de confissão irretratável e irrevogável dos débitos a consolidar, uma vez que a norma estabeleceu momentos diferentes para o exercício da opção (até 28/04/2000) e a quantificação dos débitos (até 30/06/2000).

A lei remeteu para o Poder Executivo a competência para editar normas regulamentares necessárias à execução do REFIS, que, dentre outras coisas, devia **estabelecer as formas de homologação da opção e suas conseqüências**.

Ao editar o decreto de regulamentação, o Poder Executivo estabeleceu que a mera opção, independentemente da homologação, implicaria em início imediato do pagamento dos débitos, bem como que, após a confirmação da opção ocorreria a suspensão da exigibilidade dos débitos não ajuizados. Estabeleceu, também, que a produção dos efeitos de homologação da opção pelo REFIS, efetivada pelo Comitê Gestor, retroagiram à data da formalização da opção.

Ora, se um dos efeitos ou conseqüência da opção, uma vez confirmada pelo Comitê Gestor, é a suspensão da exigibilidade e se essa homologação retroage à data da formalização da opção (28/04/2000 - art. 4º Dec. nº 3.431/2000), não comporta aplicar multa de ofício em lançamento de ofício cujo termo de início tenha sido posterior à data da opção.

A norma tanto privilegiou os débitos não constituídos que foi a eles que concedeu prazo para serem confessados, reservando para si a iniciativa de incluir no Programa REFIS os débitos já declarados, portanto, de seu conhecimento.

Visando prevenir a possibilidade de o sujeito passivo devedor efetuar consolidação parcial dos débitos existentes e não constituídos, portanto, não conhecidos pela Fazenda Pública, a norma estabeleceu como hipótese de exclusão do REFIS a constatação através de lançamento de ofício, de débito não incluído na confissão irretratável e irrevogável apresentada até a data limite de 30/06/2000 (art. 15, inc. III, do Dec. nº 3.432/2000).

Nesse contexto, cabe lembrar que o direito subjetivo do sujeito passivo, contido no comando legal, encontra-se amparado por uma condição legalmente estabelecida, qual seja, a ocorrência de evento futuro e incerto, representado pela declaração de todos os créditos tributários não constituídos.

Assim, compete ao titular do crédito, por definição legal, aguardar o prazo estabelecido, nos casos em que o sujeito passivo tenha tomado a iniciativa de se identificar como devedor da Fazenda Pública perante o órgão fiscalizador e cobrador.

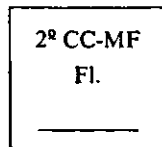
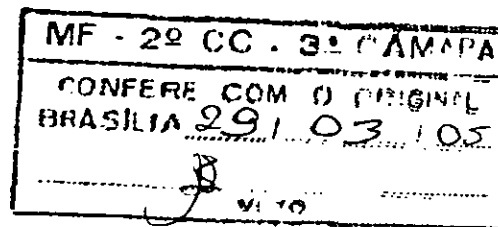
Por sua vez, compete ao sujeito passivo devedor cumprir a condição suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, representada pela apresentação em forma de confissão irretratável e irrevogável, todos os créditos tributários ainda desconhecidos dos órgãos administradores dos tributos e contribuições previdenciárias, porque ainda não constituídos.

Trata-se da inserção de regra de direito condicional suspensivo no texto legal.

Os efeitos concedidos a esse direito condicional aniquilam com toda situação criada *medio tempore*, ou seja, no lapso temporal que medeia a formalização da opção e a declaração do débito, que restrinja os efeitos da condição.



Processo n° : 10865.001513/00-68  
Recurso n° : 122.225  
Acórdão n° : 203-09.734



Portanto, implementada a condição a que estava subordinada a suspensão – apresentar a declaração dos créditos tributários não constituídos - resolvida estará a obrigação, resultando na confirmação da suspensão da exigibilidade desde a data da opção.

Quanto à Resolução CG n° 5, de 16/08/2000, importante ressaltar que sua edição foi motivada pela necessidade de regular os casos dos contribuintes que não tiveram sua opção confirmada nos termos estabelecidos pelo Comitê Gestor, como determina o inciso II do § 4° do art. 4° do Decreto n° 3.431/2000. Em razão desse fato foi o prazo de apresentação da declaração estendido e estabelecida a regra de inclusão da multa de ofício junto aos débitos declarados, uma vez que a não confirmação da opção pelo REFIS de alguns devedores resultou na inaplicabilidade do inciso II do § 4° do art. 4° e do artigo 10 do Decreto n° 3.431/2000, ou seja, excluiu para eles tanto a suspensão da exigibilidade dos débitos não ajuizados que tiveram confirmada a opção nos termos estabelecidos pelo Comitê Gestor quanto a produção de efeitos a partir da data da formalização da opção.

Dito de outra forma, os débitos dos devedores que não tiveram confirmada a opção pelo REFIS pelo Comitê Gestor retornaram ao *status quo ante* de sua imediata exigibilidade, não mais se aplicando os efeitos da condição no período *medio tempore* entre a opção e a apresentação dos débitos. Nesse contexto, nos casos de autuação, devida se tornou a multa de ofício, a qual a referida Resolução admitiu a inclusão *a posteriori* no REFIS.

Não sendo este o caso da recorrente, por não constar tal fato dos autos, entendo que não se aplica o comando externado na Resolução CG 05/2000 se apresentado o Termo de Início de Fiscalização em momento posterior ao procedimento espontâneo do sujeito passivo que, antecipando-se ao procedimento de ofício, e no prazo da lei, formalizou a opção pelo REFIS.

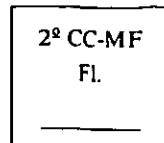
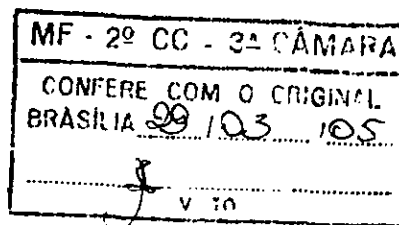
Por conseguinte, é de se concluir que a recorrente não só iniciou imediatamente o pagamento dos débitos (§ 4°, inciso I, art. 4° do Decreto n° 3.431/2000), como também teve sua opção confirmada pelo parcelamento. Inaplicável a norma do art. 6° da Resolução CG n° 5/2000 ao presente caso.

Naqueles casos da referida Resolução, a formalização da opção, com a confissão irretratável e irrevogável ficou obstada pelo início do procedimento fiscal, no teor do § 1° do art. 7° do Decreto n° 70.235/72 e, conseqüentemente, sujeito à multa de ofício.

Visando a inclusão no REFIS dos sujeitos passivos que incorreram na não confirmação de suas opções nos termos estabelecidos pelo Comitê Gestor, a referida Resolução dilatou o prazo, permitindo a inclusão dos débitos, mesmo que tais contribuintes se encontrassem sob ação fiscal, determinando a posterior substituição da multa de mora pela multa de ofício.

Noutro giro, verifica-se que a regra do artigo 138 do CTN, determinando que a denúncia espontânea somente exclui a responsabilidade pela infração se se fizer acompanhar pelo pagamento integral do tributo, deve ser interpretada conjuntamente com os artigos 151 e 154 e 155-A do mesmo diploma legal.

O REFIS constitui-se em uma forma específica de parcelamento instituída pela Lei n° 9.964/2000, consoante comando do art. 155-A do CTN.



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

O § 2º do mesmo artigo aduz que aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições relativas à moratória.

O Art. 151 prevê diversas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Dentre elas, a do inciso I, constituída pelo instituto da moratória.

Esse instituto está regido pelos artigos 152 a 154 do CTN.

A doutrina, nas palavras do prof. Luciano Amaro<sup>3</sup>, define a moratória como sendo a prorrogação do prazo para cumprimento da obrigação. O prazo para pagamento é dilatado, o sujeito ativo é obrigado a respeitar o prazo adicional e, nesse período, fica impedido de exercer qualquer ato de cobrança que pudesse ser lastreado no inadimplemento do devedor.

Por seu turno, o art. 154 fazendo ressalva no sentido de permitir que a lei disponha de modo contrário, determina que a moratória somente pode alcançar os débitos já constituídos ou em vias de o ser por ato de ofício regularmente notificado ao sujeito passivo.

E esta é, exatamente, a situação da norma instituidora do REFIS. Trata-se de lei que, dispondo de modo contrário; concede parcelamento a créditos tributário e previdenciário não constituídos, aplicando-se a eles a regra da moratória.

Portanto, inaplicável à espécie a regra da denúncia espontânea prevista no art. 138, como consta da Solução de Consulta Interna nº 14, de 30/04/2004, proferida pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, bem como desconforme com o § 4º, II, do art. 4º, conjugado com o art. 10 do Decreto nº 3.431/2000 a conclusão posta no subitem 13.2.2 de que a confissão de débitos dá-se no momento da entrega da declaração PAES e não no momento da formalização da opção pelo parcelamento de que se trata.

O caso concreto em exame contém outra circunstância inibidora da aplicação da multa de ofício.

Trata-se do dispositivo do § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, que estabelece o prazo de validade de sessenta dias para o ato administrativo praticado de ofício por servidor competente.

No teor do § 1º do referido art. 7º, o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores.

Porém, a manutenção desse estado de exclusão da espontaneidade necessita de renovação sexadial do referido termo, pela apresentação de qualquer outro ato escrito que indique a continuidade dos trabalhos.

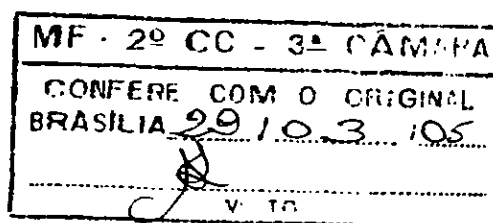
Verifica-se a seguinte cronologia dos atos administrativos praticados ou comprovados nos autos:

- 27/04/2000 – exercício da opção pela REFIS;
- 30/05/2000 – Início da ação fiscal
- 30/06/2000 – Apresentação da Declaração REFIS

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. 1999. São Paulo: Ed. Saraiva. p. 357.



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734



27/08/2000 – apresentação de ato escrito praticado de ofício pela fiscalização.

Constata-se de plano que o lapso temporal entre o primeiro e o segundo ato de ofício praticado pela autoridade competente ultrapassou largamente o prazo de sessenta dias.

A instituição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF como forma de dar maior transparência ao trabalho fiscal, em nada alterou a regra do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

De fato, determina o referido artigo:

*Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:*

*1- o primeiro ato de ofício escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*(...)*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*§ 2º. Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

Se o início do procedimento fiscal exclui de imediato a espontaneidade do sujeito passivo quanto aos atos anteriores, significa que o pagamento dos débitos existentes, com ou sem os encargos previstos para o pagamento espontâneo, efetuados no curso da ação fiscal, após o vigésimo dia contado da data de início do procedimento, deverá ser utilizado somente para que, após constituído o crédito tributário pelo auto de infração, se apure a diferença a ser recolhida, posto que devida será a multa de ofício em razão da exclusão da espontaneidade pelo primeiro ato de ofício praticado por autoridade competente e assim, tal pagamento terá sido efetuado com insuficiência.

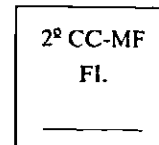
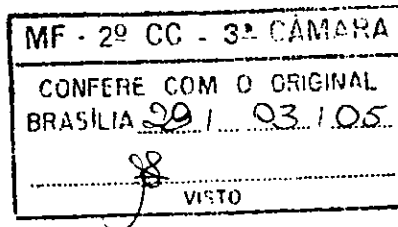
O ato praticado pela autoridade fiscal constitui-se no início do procedimento fiscal tendente à verificação do correto cumprimento da obrigação tributária a que está sujeito o contribuinte.

Trata-se de um ato de autotutela tributária do Estado e uma atividade privativa e vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, através do qual a autoridade fiscal pratica atos impositivos, decorrentes de prerrogativa legal, com o desiderato de apurar a regularidade fiscal do administrado.

Tal prerrogativa encontra-se expressamente delineada pelas normas que regem o procedimento fiscal.

No magistério de Hely Lopes Meirelles<sup>4</sup>, trata-se da prática de ato de império ou de autoridade, que se constitui naquele ato que a Administração pratica usando sua supremacia sobre o administrado, lhe impondo atendimento obrigatório. É sempre ato unilateral que expressa

<sup>4</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros. 1998. p.146 e ss



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

a vontade onipotente do Estado e seu poder de coerção. Trata-se, também, de ato vinculado ou regrado, o qual recebe da lei os requisitos e condições para sua realização e eficácia. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, por ser defeso à Administração desatender às imposições legais ou regulamentares que regem o ato e bitolam sua prática.

Relembra o mestre a advertência de Ranelletti de que a atividade administrativa é sempre livre nos limites do Direito, e até que uma norma jurídica lhe retire ou restrinja essa liberdade.

Na classificação do mestre paulista, o ato administrativo presta-se também à classificação quanto ao seu estado: se consumado ou pendente.

O ato pendente é assim conceituado: *“é aquele que, embora perfeito, por reunir todos os elementos de sua formação, não produz seus efeitos, por não verificado o termo ou a condição de que depende sua exeqüibilidade ou operatividade. O ato pendente pressupõe sempre um ato perfeito, visto que antes de sua perfectibilidade não pode estar com efeitos suspensos.”*

Ao meu sentir, aplica-se ao Termo de Início de Ação Fiscal tais classificações do ato administrativo: de império, vinculado e pendente. A condição necessária à sua exeqüibilidade ou operatividade é a sua renovação a cada período de sessenta dias. Não verificada tal condição, embora perfeito, o Termo não produz seus efeitos.

Noutro giro, também James Marins<sup>5</sup>, adotando o critério da lide, ou da litigiosidade administrativa, aduz que o procedimento “se apresenta como pressuposto objetivo para a validade do ato administrativo do lançamento”, o qual formaliza a pretensão fiscal sobre a esfera patrimonial do contribuinte. Daí exigir-se a observância de todo o rigor legal na prática de tais atos para que não se vicie *ab initio* a exigência fiscal que porventura venha a ser formalizada.

Assim, dentre os princípios que regem o procedimento administrativo, tem especial realce o princípio da cientificação, segundo o qual o contribuinte deve ser formalmente comunicado de que o procedimento fiscalizatório está sendo realizado<sup>6</sup>.

A inobservância desse princípio propicia o vício do iter administrativo de perquirição da atividade do contribuinte que guarde relação com as normas tributárias.

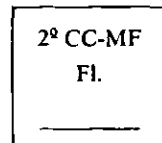
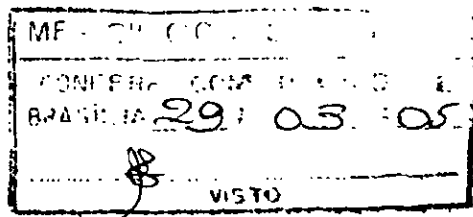
Destarte, consoante o princípio da cientificação, nos termos do § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, para a legalidade da seqüência procedimental, sempre que estiver por vencer o prazo de validade e eficácia do termo de início de fiscalização e suas prorrogações, mister que a fiscalização produza qualquer outro ato de ofício que caracterize a continuidade dos trabalhos.

A interrupção ou extemporaneidade dessa cientificação pode resultar em conseqüências diversas:

1. a não produção de novo ato após transcorrido o prazo de sessenta dias assiste ao contribuinte o direito ao restabelecimento da espontaneidade em relação aos atos

<sup>5</sup> MARINS. James. Direito Processual Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: De. Dialética. 2002. p.170

<sup>6</sup> Idem, idem. P. 171



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

anteriores, quais sejam, todos aqueles pertinentes ao inadimplemento de obrigação principal ou acessória sob exame fiscal.

2. quedando o fiscalizando inerte, a produção de novo ato pela fiscalização dando continuidade aos trabalhos, mesmo após transcorrido o prazo de sessenta dias, restabelece o termo inicial, mantendo a exclusão da espontaneidade.

Tomando como exemplo o início de uma fiscalização em que o Termo inicial para cientificação é apresentado ao contribuinte.

Um mês depois, o fiscalizando efetua o recolhimento do tributo com acréscimos moratórios. Numa seqüência normal do procedimento fiscal, quando, algum tempo depois, efetuada a lavratura do auto de infração com os respectivos consectários legais, far-se-ia a identificação do *quantum* já liquidado e cobrança ou execução da parcela do crédito tributário que restou impaga.

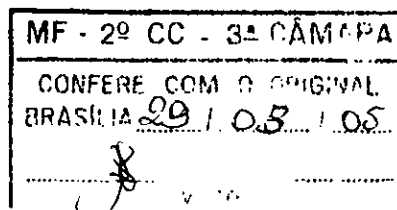
Entretanto, deixando o agente fiscal que o Termo de início de fiscalização caduque pelo transcurso do prazo legal, qualquer ato que tenha sido praticado pelo contribuinte tendente a regularizar débitos existentes é revitalizado e passa a gozar do status de ato espontâneo. V.g. no exemplo acima, o pagamento efetuado pelo contribuinte ainda no prazo de validade do termo de início passa a ser um ato espontâneo uma vez que a retirada da vigência e eficácia do referido termo se dá com efeitos *ex tunc*, ou seja, vencido o prazo do termo sem que tenha havido prorrogação sem interrupção retira-se a validade do ato administrativo do mundo jurídico.

Senão vejamos, analisando um caso hipotético no qual o contribuinte tenha pago todo o tributo devido após o início da ação fiscal acompanhado da multa de mora e, ocorrendo a interrupção dos atos informadores do procedimento fiscal, excludentes da espontaneidade, pela ausência de prorrogação, pergunta-se: se se considerar que somente nesse momento houve a recuperação da espontaneidade, deverá o contribuinte pagar novamente o tributo já pago para que possa gozar dos benefícios da espontaneidade readquirida? Penso que não. Seria um contrassenso exigir novamente tributo já extinto pelo pagamento e muito menos a multa de ofício, se na recuperação da espontaneidade a providência que deveria ser tomada já o tenha sido. A perda da eficácia do ato administrativo tem efeito *ex tunc*, portanto, é como se não tivesse adentrado o mundo jurídico. A observância da legalidade objetiva é primado comum ao procedimento e ao processo fiscal.

O princípio da legalidade objetiva deve conduzir, sob pena de invalidade, toda atividade procedimental e processual tributária. É corolário da autotutela vinculada da administração tributária, na medida em que embora o Estado tenha a prerrogativa de promover todas as providências necessárias para a formalização de sua relação jurídica de crédito junto ao contribuinte, é mister executa-la atentando para a causalidade legal que disciplina e instrumentaliza sua atuação.

Em regra, os prazos estabelecidos para a Administração são considerados prazos impróprios uma vez que não geram sanção em caso de descumprimento.

O caso específico do termo de início de ação fiscal foge a esta regra, na medida em que a vigência e a eficácia do referido termo contém lapso temporal definido em lei, caracterizando-o como um ato administrativo, embora perfeito, pendente de condição.



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734

Transcorrido esse tempo estabelecido no Decreto nº 70.253/72 e inexistindo prorrogação, cientificando o contribuinte da continuidade dos trabalhos ou o seu encerramento, estará ele livre para proceder espontaneamente qualquer ato de efeito tributário, bem como ocorre a validação de qualquer ato praticado na vigência do Termo de Início de Ação Fiscal que tenha sido expelido do mundo jurídico pelo decurso de prazo.

A lógica legal está no texto do § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, ao estabelecer que a exclusão da espontaneidade se dá em relação aos atos que tenham repercussão sobre os fatos anteriores ao início do procedimento fiscal. Desse modo, a espontaneidade somente pode ser restabelecida sobre esses atos, o que inclui aqueles praticados na vigência do referido termo porque referentes a fatos anteriores à ação fiscal.

Bem a propósito da matéria aqui enfrentada, pertinente reproduzir parte do estudo elaborado sobre a Prescrição e decadência no âmbito da Administração Pública e sua relação com o poder de império, de autoria do advogado Fabiano de Lima Caetano:

*A doutrina tem fundamentado a impossibilidade da revisão dos atos administrativos na "perda do direito" de agir da Administração. Esse posicionamento é enfrentado por outros doutrinadores.*

*O critério de classificação dos atos administrativos por prerrogativas possibilita mudar o enfoque da questão. Por esta classificação dois são os atos da Administração Pública: atos de gestão e atos de império.*

*Nos atos de gestão a Administração age como se particular fosse, no mesmo plano jurídico, sem sujeição entre esta e o administrado.*

*Valioso o ensinamento do mestre José dos Santos Carvalho Filho, do qual merece destaque:*

*"O Estado, entretanto, atua no mesmo plano jurídico dos particulares quando se volta para a gestão da coisa pública (ius gestionis). Nessa hipótese, pratica atos de gestão, intervindo freqüentemente a vontade de particulares. Exemplo: os negócios contratuais (aquisição ou alienação de bens). Não tendo a coercibilidade dos atos de império, os atos de gestão reclamam na maioria das vezes soluções negociadas, não dispondo o Estado da garantia da unilateralidade que caracteriza sua atuação."*

*Desta forma, nos atos de gestão, a relação entre Administração e o particular é proveniente de um negócio jurídico (strictu sensu). É uma relação de Prestação e Contraprestação.*

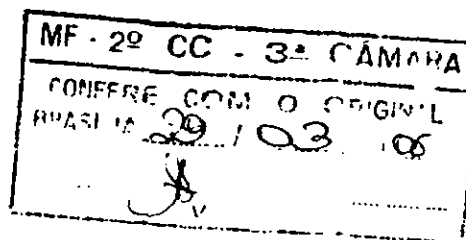
*Já nos atos de império, a idéia que melhor expressa o conceito é a relação Poder-Sujeição.*

*Assim a lição do eminente doutrinador quanto aos atos de império:*

*"Atos de Império são os que se caracterizam pelo poder de coerção decorrente do poder de império (ius imperii), não intervindo a vontade dos administrados para sua prática. Como exemplo, os atos de polícia (apreensão de bens, embargo de obra), os decretos de regulamentação etc."*



Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734



*A Administração no exercício de seu poder de império, não está em uma relação de direito privado (strictu sensu). Este poder de império não perece. A Administração jamais o perde, nem mesmo por decurso de prazo. É um poder perene.*

*A decadência dos atos administrativos se liga ao direito que tem um termo inicial e termo final para ser exercido. Entretanto, o fenômeno que realmente ocorre é o de uma prescrição aquisitiva. Se relaciona ao administrado, pois a inércia da Administração e o decurso de tempo fazem aparecer para ele uma nova situação jurídica, um verdadeiro direito público subjetivo, no qual o devedor passa a ser a própria Administração.*

*O Poder de Império não decai, assim como não prescreve, nunca. Na frase sumular de Dalmo de Abreu Dallari, o Poder de Império é "imprescritível porque jamais seria verdadeiramente superior se tivesse prazo certo de duração".*

*O Estado, como organização política, tem como finalidade a promoção do bem comum. Tem que buscar a integração entre várias organizações sociais, coordenar os interesses particulares e diminuir as diferenças sociais na busca deste objetivo.*

*Com este fito, já podemos asseverar que as decisões do Estado e o seu Poder estão limitados pelos fins éticos de convivência, conforme ministério do Prof. Miguel Reale sobre o exercício da soberania:*

*"Soberania é o poder que tem uma nação de organizar-se juridicamente e de fazer valer, dentro de seu território, a universidade de suas decisões, nos limites dos fins éticos de convivência."*

*Dalmo de Abreu Dallari, comentando o acima exposto, conclui que "a soberania jamais é a simples expressão de um poder de fato, embora não seja integralmente submetida ao direito, encontrando seus limites na exigência de jamais contrariar os fins éticos de convivência, compreendidos dentro da noção de bem comum. Dentro desses limites o poder soberano tem a faculdade de utilizar a coação para impor suas decisões."*

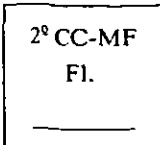
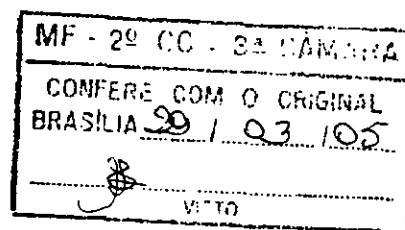
*O exercício do Poder de Império é o exercício da Soberania. Atualmente o conceito desta desloca-se do campo político para o jurídico, não podendo mais o soberano praticar todo e qualquer ato, sob pena de ocorrer em uso arbitrário da força. Utilizando a frase de Maquiavel "o poder limita o poder".*

*Voltemos à questão de invalidação do ato e relembremos que adotamos a Teoria Dualista, para se poder falar em prescrição administrativa em face do administrado. Ao nosso sentir, o que realmente ocorre é a aquisição de um direito por parte do administrado pela inércia da Administração e o decurso de tempo, pela validação do ato. É a prescrição aquisitiva.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10865.001513/00-68  
Recurso nº : 122.225  
Acórdão nº : 203-09.734



Portanto, arrimado em qualquer uma das duas situações, incabível manter a multa de ofício no presente lançamento.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2004

*Maria Cristina Rosa da Costa*  
MÁRIA CRISTINA ROZA DA COSTA