



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 10875.002121/2001-40
Recurso nº 105-135.924 Especial do Procurador
Matéria IRPJ
Acórdão nº 01-06.056
Sessão de 10 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASTER PETROLEO LTDA (Incorporadora de ACELUB Comércio de Lubrificantes e Derivados de Petróleo LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PREVALÊNCIA DA NORMA ESPECÍFICA SOBRE A NORMA GENÉRICA - AUTO DE INFRAÇÃO EXIGINDO TRIBUTO JÁ INCLUÍDO NO REFIS - OPÇÃO PELO REFIS DURANTE PROCESSO FISCALIZATÓRIO - ESPONTANEIDADE READQUIRIDA - APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO - APLICAÇÃO DE JUROS PARAMETRADOS PELA TAXA SELIC EM PERÍODO POSTERIOR À OPÇÃO PELO REFIS - Estando a empresa sob fiscalização e tendo optado pela inclusão do crédito tributário no Refis, ao final do prazo de opção, é de se reconhecer a prevalência da norma específica instituidora do Refis, garantindo-se a opção. Readquire a espontaneidade o contribuinte, após decorridos sessenta dias de intimação escrita (§ 2º, Art. 7º, do Dec. 70.235/72), não tendo havido em tal tempo o encerramento da ação fiscal nem a lavratura de novo ato escrito pela autoridade fiscalizadora, reputando-se espontâneo o procedimento de parcelamento realizado durante a ação fiscal. Advindo a formalização posterior, decorridos oito meses da opção pelo Refis, de exigência de idêntico valor, pela via do auto de infração, deve ser respeitada a multa de 20% adotada pelo Comitê Gestor na consolidação do débito, mercê da espontaneidade readquirida, e também os juros parametrados pela variação da TJLP a partir da data da opção, afastado o cálculo da fiscalização com adoção da

D

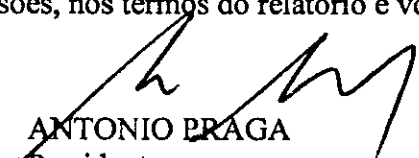
A

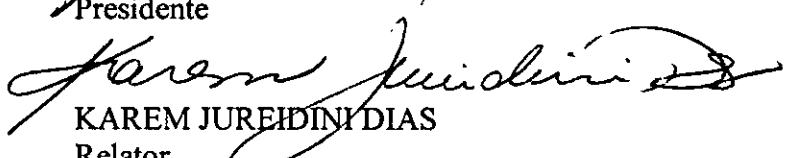
Taxa SELIC. Não é de se declarar nulo o auto de infração lavrado após a declaração do crédito tributário por sua inclusão no Refis, apesar de despendendo, servindo como ato homologatório dos cálculos do contribuinte, não podendo, porém, gerar qualquer efeito jurídico além daqueles decorrentes da própria legislação instituidora e reguladora do Refis.

Preliminar de conhecimento rejeitada
Recurso especial negado, no mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de NÃO CONHECIMENTO do recurso e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que deu provimento ao recurso; os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, Mario Sergio Fernandes Barroso e Antonio Praga acompanharam pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
Presidente


KAREM JUREIDINI DIAS
Relator

09 FEV 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em 09/05/2005 (fls. 396/429), com base no artigo 32, inciso I c/c artigo 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/1998, em face do acórdão nº 105-14.301 proferido pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 373/393).

O auto de infração originário foi lavrado em 16/07/2001 (fls. 235/237), e visa cobrar crédito de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no montante de R\$ 3.512.449,20 (três milhões e quinhentos e doze mil e quatrocentos e quarenta e nove reais e



 2

vinde centavos), vez que teria o contribuinte deixado de recolher o IRPJ nos quatro trimestres do ano-calendário de 1999.

Cientificado da autuação em 17/07/2001, o contribuinte apresentou impugnação em 16/08/2001 (fls. 239/273), a fim de comprovar a inclusão dos valores cobrados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, sendo o lançamento julgado procedente pela Delegacia de Julgamento, em decisão que restou assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ – Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999

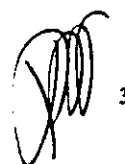
Ementa: MULTIPLICIDADE DE AUTOS DE INFRAÇÃO. JULGAMENTO UNIFICADO. Os arts. 9º, §1º, e 31 do Decreto nº 70.235/72 reportam a hipótese de julgamento unificado apenas no caso de existir mais de um auto de infração e/ou notificação de lançamento no corpo de uma única autuação.

LANÇAMENTO. COBRANÇA DO CRÉDITO. O primeiro é ato vinculado e obrigatório por parte da autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional. A mera inclusão de débitos tributários no âmbito do REFIS, originalmente nem declarados em DCTF, não afasta o dever-poder tendente à formalização da relação jurídico-tributária.

CONSOLIDAÇÃO DE DÉBITOS NO ÂMBITO DO REFIS. ESPONTANEIDADE. A consolidação dos débitos incluídos no REFIS, a cargo do seu Comitê Gestor, compreende, além do valor originalmente declarado, a imposição de multa de mora (limitada em 20%) e o cômputo de juros de mora (calculados da data do vencimento até 01/03/2000). Se o contribuinte, no momento da adesão ao REFIS, já se encontrava sob procedimento fiscal pertinente, justamente, aos débitos posteriormente incluídos no referido Programa, a consolidação deve necessariamente compreender a imposição da multa de ofício (75%), não a de mora. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação de regência em vigor (i. é, com força vinculante), sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos (validade da norma jurídica). DILAÇÃO PROBATÓRIA. DOCUMENTOS E SUSTENTAÇÃO ORAL. O contribuinte preclui do direito de apresentar documentos em momento outro que não o da impugnação, a menos que haja fundado motivo para tanto (Decreto nº 70.234/72, art. 16, §4º). Se for o caso, existe forma a observar (Decreto nº 70.235/72, art. 16, §5º). Já a sustentação oral é procedimento não previsto para ter lugar na primeira instância de julgamento do processo administrativo fiscal. Isto é possível, no entanto, em juízo na órbita do Conselho de Contribuintes ou na da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Lançamento Procedente.”

Em face dessa decisão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 292/366) para reiterar os argumentos da impugnação.



O acórdão da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 373/393), por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso, em acórdão que restou da seguinte maneira ementado:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PREVALÊNCIA DA NORMA ESPECÍFICA SOBRE A NORMA GENÉRICA – AUTO DE INFRAÇÃO EXIGINDO TRIBUTO JÁ INCLUÍDO NO REFIS – OPÇÃO PELO REFIS DURANTE PROCESSO FISCALIZATÓRIO – ESPONTANEIDADE READQUIRIDA – APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO – APLICAÇÃO DE JUROS PARAMETRADOS PELA TAXA SELIC EM PERÍODO POSTERIOR À OPÇÃO PELO REFIS – Estando a empresa sob fiscalização e tendo optado pela inclusão do crédito tributário no Refis, ao final do prazo de opção, é de reconhecer a prevalência da norma específica instituidora do Refis, garantindo-se a opção. Readquire a espontaneidade o contribuinte, após decorridos sessenta dias de intimação escrita (§2º, Art. 7º, do Dec. 70.235/72), não tendo havido em tal tempo o encerramento da ação fiscal, nem a lavratura de novo ato escrito pela autoridade fiscalizadora, reputando-se espontâneo o procedimento de parcelamento realizado durante a ação fiscal. Advindo a formalização posterior, decorridos oito meses da opção pelo Refis, de exigência de idêntico valor, pela via do auto de infração, deve ser respeitada a multa de 20% adotada pelo Comitê Gestor na consolidação do débito, mercê da espontaneidade readquirida, e também os juros parametrados pela variação da TJLP a partir da data da opção, afastado o cálculo da fiscalização com adoção da Taxa Selic. Não é de se declarar nulo o auto de infração lavrado após a declaração do crédito tributário por sua inclusão no Refis, apesar de despiciendo, servindo como ato homologatório dos cálculos do contribuinte, não podendo, porém, gerar qualquer efeito jurídico além daqueles decorrentes da própria legislação instituidora e reguladora do Refis.

Recurso conhecido e parcialmente provido."

Na parte dispositiva, o v. arresto afastou a diferença de penalidade entre os 20% aplicados na opção pelo Refis e os 75% aplicados de ofício pela Fiscalização em data posterior, bem como por afastar o valor correspondente à diferença entre o cálculo dos juros cobrados com base na taxa SELIC, a partir de 13.12.2000, e os juros calculados pela variação da TJLP e considerados sobre o valor consolidado correspondente ao tributo sob discussão, aprovado pelo comitê gestor do Refis.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 396/429) em face dessa decisão, alegando, em síntese, que:

- i) A Câmara não poderia ter conhecido o Recurso Voluntário, uma vez que a Recorrente não apresentou garantia, e, ainda, que o Mandado de Segurança interposto pelo contribuinte com o escopo de obter provimento jurisdicional que afastasse a exigência do depósito prévio de 30% do valor exigido teve liminar indeferida, confirmada por sentença denegatória que transitou em julgado.
- ii) Seria inaplicável, *in casu*, a denúncia espontânea, a uma porque o contribuinte se encontrava em procedimento de fiscalização por ocasião da



adesão ao REFIS; a duas porque não houve a interrupção de 60 (sessenta) dias; a três porque o parcelamento não autoriza a denúncia espontânea.

iii) Não seria correto o afastamento da multa de ofício e da aplicação dos juros pela TJLP, pois colidira com o disposto no artigo 155-A, parágrafos 1º e 2º do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, no qual resta asseverado que *“salvo disposição de lei, o parcelamento do crédito não exclui a incidência de juros e multas.”*

Junta jurisprudência no sentido da necessidade de manutenção da multa de ofício e do respectivo lançamento de ofício, quando da inclusão pelo contribuinte no REFIS de débito pendente de fiscalização, já notificado ao contribuinte.

O exame de admissibilidade às fls. 430/431 determinou o seguimento do Recurso Especial apenas no tocante às matérias relativas à espontaneidade, afastamento da multa de ofício, e dos juros pela taxa SELIC, destacando, entretanto, que, quanto ao item (i) acima descrito, o Recurso Especial não pode ter seguimento, uma vez que o conhecimento do Recurso Voluntário se deu por unanimidade de votos. Logo, ainda que se pudesse considerar o recurso como de divergência, o d. Procurador não apontou qualquer decisão paradigma.

Ato contínuo, o contribuinte apresentou Contra-Razões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (fls. 458/462).

Em 23/06/2008 os autos foram distribuídos a esta Relatora para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

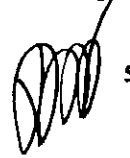
Voto

O Recurso preenche as condições de seguimento e foi objeto de despacho de admissibilidade às fls. 430/431, razão pela qual dele conheço parcialmente, nos termos do despacho do presidente nº 105-192/2005.

Em primeiro lugar, destaco que deixo de analisar as argumentações relativas ao depósito para interposição de Recurso Voluntário, porquanto não conhecido o Recurso da Fazenda nesta parte.

De outra parte, quanto à alegação de que só existe espontaneidade mediante pagamento à vista, não alcançando os parcelamentos, entendo que o mérito deve-se dividir em duas questões: i) se a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento, afastaria tanto as sanções punitivas quanto as sanções compensatórias; e ii) se o débito declarado espontaneamente pelo contribuinte, e não pago (*in casu*, parcelado) afastaria a multa de ofício, sendo aplicável, contudo, a multa moratória.

Apesar de entender que a razão recursal, na parte em que dispõe que o “parcelamento” não autoriza a denúncia espontânea não se subsume quanto ao decidido, o que



explico a seguir, me parece que o Recurso da d. Procuradoria deve ser conhecido, porquanto aborda, também, as matérias tratadas no acórdão recorrido.

Para elucidação da questão, faz-se necessário definir, preliminarmente, o instituto da denúncia espontânea.

Na legislação tributária, o instituto da denúncia espontânea vem insculpido no artigo 138 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Abstrai-se do dispositivo legal supra transcrito que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea se, e somente se, for efetivada antes do início de qualquer procedimento administrativo, e, ainda, vier acompanhada do pagamento do tributo devido.

Como objetivo deste instituto, pode-se dizer que visa estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, liquidando as pendências existentes e ainda desconhecidas por parte do Fisco, cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse.

No tocante à primeira questão, se a denúncia espontânea afastaria tanto as sanções punitivas quanto as sanções compensatórias, entendo que os efeitos da denúncia espontânea não beneficiam o contribuinte apenas quanto às "sanções punitivas", mas também exime o contribuinte do pagamento das "sanções compensatórias", como já inclusive se manifestou, por diversas vezes, o Conselho de Contribuintes.

A sanção, enquanto meio coercitivo, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe¹. Assim, a sanção corresponde à consequência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente. A desobediência de um dever imposto por uma norma jurídica corresponde ao denominado ilícito, o qual é a razão da imposição da sanção, consequência jurídica.

Na norma sancionadora, verifica-se no antecedente um fato jurídico correspondente a determinado evento ilícito vertido em linguagem competente. No consequente, está a própria sanção com as indicações precisas dos sujeitos do vínculo (*in casu*, o contribuinte e a fazenda) e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável.

Se a sanção é consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que tenta impedir.

¹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1969, p556.

No caso da multa moratória, busca-se reprimir o atraso no pagamento dos tributos, penalizando o contribuinte pelo descumprimento da obrigação de recolher o tributo na data legalmente estipulada.

Cumpra-se citar o entendimento do Ministro Castro Meira, no sentido de que a denúncia espontânea exclui a incidência de qualquer tipo de multa, *verbis*:

"A expressão 'multa punitiva' é até pleonástica, já que toda multa tem por objetivo punir, seja em razão da mora, seja por outra circunstância, desde que prevista em lei. Daí, a jurisprudência deste Superior Tribunal ter-se alinhado no sentido de que a denúncia espontânea exclui a incidência de qualquer espécie de multa, e não só a 'punitiva', como quer o recorrente". (Recurso Especial nº 1029364, Relator Min. Castro Meira, julgamento em 03/04 2008)

Neste passo, dentre as multas, o mesmo Superior Tribunal de Justiça é claro ao determinar a exclusão da multa de mora para os casos em que há denúncia espontânea:

TRIBUTÁRIO – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CONFISSÃO DA DÍVIDA ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138) – CARACTERIZAÇÃO.

1. O contribuinte, ao espontaneamente denunciar o débito tributário em atraso e recolher o montante devido, com juros de mora, ou seja, na integralidade, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização fica exonerado de multa moratória.

2. O contribuinte, in casu, pagou o débito, integralmente, antes de qualquer procedimento fiscal, nos termos do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 936085 / SP, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 18/12/2007)

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CONFIGURAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. PRECEDENTE: RESP. 907.710/SP.

4. Relativamente à natureza da multa moratória, esta Corte já se pronunciou no sentido de que "o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138 (...)" (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.1998). Precedente: AgRg nos EREsp 584.558/MG, Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 20.03.2006.

(REsp 905056 / SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 11/12/2007).

Desta forma, não restam dúvidas de que a denúncia espontânea, desde que acompanhada de pagamento integral, exime o contribuinte do pagamento de qualquer multa,



seja em razão da mora, seja em razão do descumprimento de qualquer outra obrigação legalmente estabelecida.

Ademais, interpretar o artigo 138 do Código Tributário Nacional no sentido de que apenas se exclui a multa de ofício, implica em considerar a referida norma desnecessária, uma vez que a multa de ofício é devida apenas após o lançamento de ofício e, se a previsão da denúncia espontânea é justamente para os casos de confissão do tributo antes da fiscalização, então aquela disposição não se limita à multa de ofício. Dessa forma, a previsão do artigo 138 do Código Tributário Nacional visa justamente eximir o contribuinte também do pagamento da multa de mora.

Nesse sentido, também já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, destacando-se os seguintes julgados:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA: A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa de mora sendo, portanto, inaplicável esta última. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido." (Acórdão CSRF/01-04.863, Relator José Carlos Passuelo, sessão de 16/02/2004).

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE. Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória. MULTA DE OFÍCIO. Em decorrência, é descabida a imposição da multa de ofício em face do pagamento do tributo desacompanhado da multa de mora. Recurso especial provido". (Acórdão CSRF/03-05.102, Relatora Anelise Daudt Prieto, sessão de 06/11/2006)

No tocante à segunda questão: se um débito declarado antes do lançamento de ofício pelo contribuinte, e não pago (*in casu*, parcelado), afasta a possibilidade da aplicação da multa de ofício, mantendo, contudo, a multa moratória.

Com efeito, a multa de ofício é decorrência do lançamento de ofício, e está prevista no artigo 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96², *verbis*:

² Redação vigente à época dos fatos:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexistente, excetuada a hipótese do inciso seguinte; II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora; III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste; IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: a) prestar esclarecimentos;



"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60. da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

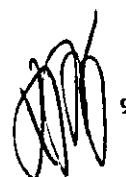
Depreende-se do dispositivo legal supra transcrito que a multa de ofício será aplicada somente nos casos de lançamento de ofício. Assim, o que se deve perquirir é se existiria, *in casu*, a necessidade do lançamento de ofício. Pois bem, na questão ora analisada, o

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62. da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38."

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60. da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

 9

crédito tributário já havia sido constituído por declaração espontânea do contribuinte. Ainda que não pago, não haveria a necessidade de um lançamento de ofício para constituir um crédito que, conforme dito, já estava devidamente constituído. Nestes casos, por vezes até se declara a insubsistência do próprio lançamento, sob pena de posteriormente implicar em duplicidade de exigência.

Definida as duas hipóteses - i) denúncia espontânea, acompanhada do pagamento, afastando tanto as sanções punitivas quanto as sanções compensatórias; e ii) débito declarado espontaneamente pelo contribuinte, e não pago (*in casu*, parcelado) afastando a multa de ofício, sendo aplicável, contudo, a multa moratória, passo agora a análise e aplicação ao caso concreto.

Conforme mencionado no acórdão recorrido, em 16.11.99 foi lavrado o termo de início de ação fiscal, contra a empresa ACELUB Comércio de Lubrificantes e Derivados de Petróleo LTDA., incorporada pelo contribuinte. Após a primeira intimação houve várias outras, conforme quadro apresentado no Recurso Especial às fls. 405.

Ato contínuo, em 13.12.00, o contribuinte optou pelo REFIS, com a inclusão dos débitos do presente processo.

Posteriormente, em 16.07.01, foi lavrado o Auto de Infração originário.

Neste contexto, verifico que, de fato, quando de sua opção pelo REFIS, encontrava-se em curso ação fiscal contra o contribuinte. Entretanto, salta aos olhos o fato de que, no caso em análise, ocorreu a reaquisição da espontaneidade pelo contribuinte, conforme será demonstrado a seguir.

Acerca do procedimento fiscal, dispõe o Decreto nº 70.235/72 que:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 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 sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Nos termos do artigo acima transcrito, conclui-se que o procedimento fiscal terá início por meio do primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto. O procedimento fiscal



terá validade por 60 (sessenta dias), prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique prosseguimento dos trabalhos.

Destaco que 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.

Findo o prazo de validade de 60 (sessenta) dias do procedimento fiscal, deverá o mesmo ser renovado, sucessivamente, sob pena de conferir ao contribuinte a prerrogativa de readquirir a espontaneidade dos atos praticados durante este decurso de prazo.

Neste sentido, a Solução de Consulta Interna nº 15, de 20 de maio de 2005, ao tratar da recuperação da espontaneidade com o decurso do prazo de 60 (sessenta) dias, exarou o entendimento de que tal recuperação retroage à data da ciência do último ato expedido pela autoridade fiscal, conforme decisão sintetizada na seguinte ementa:

“EMENTA: A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo. O pagamento do tributo deve ser acrescido de juros e multa de mora.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, e art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.”

A reaquisição da espontaneidade já foi objeto de pronunciamento deste Conselho Superior de Recursos Fiscais, sendo decidido que, decorrido o prazo de 60 (sessenta) dias, e não sendo prorrogado o procedimento fiscal, readquire o contribuinte a espontaneidade, conforme se verifica das seguintes ementas:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REAQUISIÇÃO DE ESPONTANEIDADE. - Se face à inércia do Fisco em cientificar o contribuinte do auto de infração esse readquire espontaneidade, sendo efetuado o pagamento da integralidade do tributo devido acrescido da multa de mora, resta indevida a exigência da multa de ofício.

(CSRF – Acórdão nº 02-01.913, Segunda Turma, Relator Henrique Pinheiro Torres, sessão de 12 de abril de 2005)

Isto posto, tendo a fiscalização intimado o contribuinte a atender solicitação sua, em 21.11.2000, entende a Recorrente que tal ato impediria a espontaneidade do contribuinte até 21.01.2001, e, tendo a opção pelo Refis ocorrido em 1.12.2000, não existiria, a princípio, espontaneidade.

Entretanto, vencido o prazo do Procedimento Fiscal em 21.01.2001, sem que a autoridade lançadora tivesse efetuado o lançamento, e, tendo a d. Fiscalização expedido nova intimação somente em 05.02.01, o contribuinte readquiriu sua espontaneidade, antes de perdê-la novamente, pelo novo termo. Esta reaquisição da espontaneidade alcança o decurso de prazo desde a última intimação, 21.11.00 até 05.12.01, período no qual se verifica a opção do contribuinte pelo REFIS (13.12.00).



A inclusão dos débitos no REFIS é confissão irrevogável e irretratável, nos termos do artigo 3º, inciso I, da Lei nº 9.964/2000, e, portanto, documento hábil e suficiente para a constituição do crédito tributário. Desnecessário, portanto, qualquer lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário.

Assim, tendo o contribuinte readquirido a espontaneidade no período relativo à sua opção pelo REFIS, esta relatora entende que se aplica a segunda questão delineada anteriormente: débito declarado espontaneamente pelo contribuinte, e não pago (*in casu*, parcelado), afastando a multa de ofício, sendo aplicável, contudo, a multa moratória.

Também quanto aos juros, filio-me ao entendimento esposado pelo v. arresto recorrido, que assim entendeu:

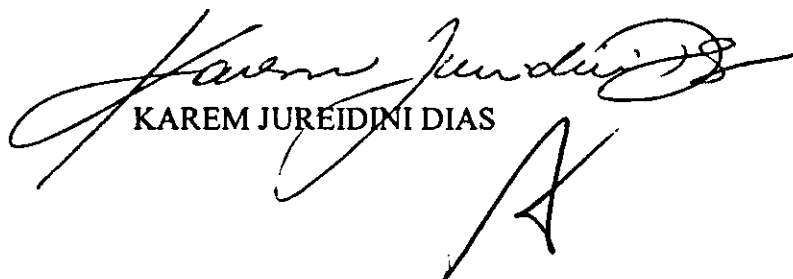
“Enquanto o parcelamento especial pelo Refis garante, na forma do § 1º, I, do art. 2º, da Lei nº 9.964/2000, a fluência de juros moratórios calculados pela TJLP, no dizer da própria lei “vedada a imposição de qualquer outro acréscimo”.

Portanto, a partir de 13.12.2000, os juros seriam cobrados pela variação da TJLP, mas, a exigência constante do auto de infração englobou juros medidos pela taxa Selic até 17.07.2001, o que é ilegal.

Dessa forma, vejo razão no pleito da recorrente relativamente ao percentual de multa aplicada, que confirmo o seu entendimento de que deve prevalecer aquela adotada pelo comitê gestor do Refis, de 20%, igualmente não sendo aceitável a imposição de juros parametrados pela taxa Selic após 13.12.2000.”

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Procurador.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2008


KAREM JUREIDINI DIAS