



MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 16/06/2008
Rubrica <i>any</i>

CC02/C02
Fls. 118

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 11040.000427/00-02
Recurso nº 130.178 Voluntário
Matéria Multa de ofício
Acórdão nº 202-18.345
Sessão de 20 de setembro de 2007
Recorrente MÁQUINAS VITÓRIA S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/1998 a 31/07/1999, 31/10/1999 a 31/12/1999

REFIS. MULTA DE OFÍCIO.

A opção pelo Refis efetivada em data posterior ao início da ação fiscal impõe a exigência da multa de ofício.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

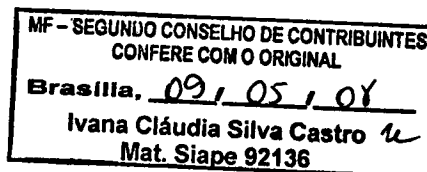
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López (Relatora). Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor.

Antonio Carlos Atulim
ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
Relatora-Designada

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09/05/08
Ivana Cláudia Silva Castro <i>IC</i>
Mat. Siape 92136

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Ivan Allegretti (Suplente), Antonio Zomer e Antônio Lisboa Cardoso.



Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte para exigir-lhe a Cofins relativamente ao período de abril/1998 a julho/1999 e outubro a dezembro/1999.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida:

"1. O contribuinte supracitado foi lançado devido a falta/insuficiência de recolhimento de COFINS, no período de abril de 1998 a julho de 1999 e de outubro a dezembro de 1999. Resultou num Auto de Infração no valor de (...), cuja ciência deu-se em 28.04.2000.

2. A legislação infringida consta de fl. 03, compondo o Auto de Infração.

3. Inconformado, o contribuinte apresenta impugnação, de fl. 38. Nesta, reclama da aplicação da multa de 75%. Alega que, anteriormente ao lançamento de ofício, teria solicitado, através dos processos 11040.003550/99-61 e 11040.003192/99-23, ressarcimento de IPI e pedido de compensação. Posteriormente, tendo em vista a solicitação para inclusão no REFIS, retificou os pedidos para compensação com outros débitos, embora não tenha informado este procedimento nas DCTF porque não houve entrega destas em tempo hábil, mas argumenta que os débitos estariam informados nos pedidos de compensação originários.

4. O contribuinte continua sua defesa alegando que segundo a legislação do REFIS os débitos serão consolidados na data da formalização do pedido, anterior a lavratura do Auto de Infração, datado de 28/04/2000, não sendo possível penalizá-la, visto que já estava pagando o parcelamento do REFIS, que englobariam os débitos lançados, e nem seria possível novo parcelamento destes valores.

5. Tendo em vista as alegações do contribuinte, foi emitida a Resolução DRJ/POA nº 90, de 27 de fevereiro de 2004, de fls. 48 e 49, cuja resposta pela DRF de origem se encontra nas fls. 51 a 84."

Por meio do Acórdão DRJ/POA nº 4.461, de 17 de setembro de 2004, os Membros da 2ª Turma de Julgamento decidiram julgar procedente o lançamento (parte litigiosa). A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/12/1999

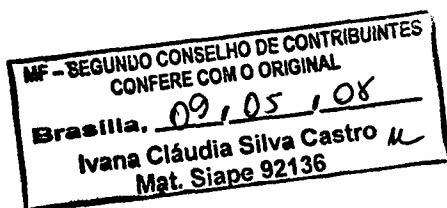
Ementa: PERDA DA ESPONTANEIDADE - MULTA DE OFÍCIO - Ocorrendo a perda da espontaneidade do contribuinte, nos termos do art.7º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, deve-se exigir o valor do tributo com penalidade de ofício.

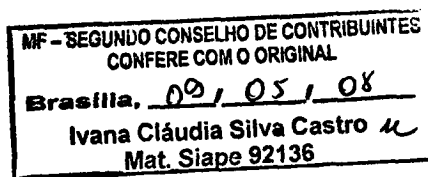
Lançamento Procedente".

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente, alega que o débito relativo à Cofins está sendo pago via Refis, tendo a opção sido efetuada antes de lavrado o auto de infração, razão porque não se lhe aplica a multa de ofício de 75%.

Consta dos autos arrolamento de bens, na época obrigatório para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, pelo que dele conheço.

Para estabelecer um elo entre os diversos acontecimentos do processo, e que são importantes para o deslinde do feito, temos a seguinte situação:

A contribuinte havia apresentado pedido de ressarcimento de IPI (PAs 11040.003192/99-23 e 11040.003550/99-61), para compensar, dentre outros, os débitos de Cofins cobrados pelo presente auto de infração.

Ocorre que, com o advento da legislação do Refis, a contribuinte retificou, em 21/02/2000, os pedidos de ressarcimento/compensação supracitados para excluir referidos débitos de Cofins e posteriormente incluí-los no parcelamento especial (02/03/2000). Às fls. 54 e 55 a DRF juntou consulta à declaração Refis na qual constam os débitos ora em discussão.

Assim, em decorrência da opção do Refis, foi determinado o apartamento do débito relativo à Cofins, que foi transferido para o PAF nº 11040.000657/2004-59, mantendo-se, no presente processo, somente a multa de ofício (fls. 66 e 70).

Para melhor visualizar as situações no tempo:

- 21/02/2000: retificação nos pedidos de restituição/compensação com a Cofins;
- 29/02/2000: início de fiscalização (fl. 11) de IPI;
- 02/03/2000: opção pelo Refis (fl. 18);
- 28/04/2000: ciência do auto de infração.

Conforme relatado, a decisão de primeira instância negou provimento sob o entendimento de que não teria ocorrido a espontaneidade do ingresso no Refis, mantendo, desta forma, a incidência da multa de ofício (75%).

Frise-se que a matéria devolvida e este Eg. Conselho de Contribuintes trata tão-somente da multa de ofício de 75%, visto que o tributo foi apartado e está sendo discutido nos autos do PAF nº 11040.000657/2004-59, que, conforme andamento obtido no sítio da Secretaria da Receita Federal, foi encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional.

Penso que a discussão deva ser solucionada, não sob o aspecto da denúncia espontânea. A contribuinte não se insurge contra a multa incluída no Refis (20%), hipótese a que cuida o art. 138 do CTN, que diz:

"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, 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." (grifei)

Mesmo porque a jurisprudência atual do Superior Tribunal Federal é no sentido de não admitir, no parcelamento, a exclusão da multa e dos juros, já conforme § 1º do art. 151, VI, do CTN, na nova redação introduzida pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 ("§ 1º do art. 155-A: Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas").

Importa é se saber da possibilidade de a contribuinte ser penalizada com uma multa de 75% após a opção no parcelamento especial, já com a multa de 20%, antes da lavratura do auto de infração.

Penso que não. A conclusão vai de encontro às seguintes reflexões:

(i) Não seria mais razoável que fiscalização exigisse a diferença de percentual (de 20% para 75%)? Se sim, não deveria sê-lo, por ocasião do lançamento, na forma do método de imputação proporcional entre o total incluído no parcelamento e o supostamente devido? Nesta hipótese, observa-se que o lançamento se verificou pelo valor total, após a adesão ao parcelamento.

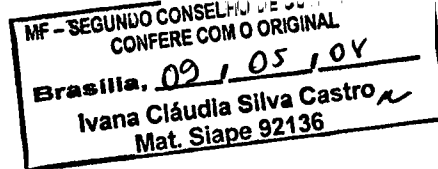
(ii) Em se excluindo o principal (pelo confronto do anteriormente declarado em parcelamento) poder-se-ia manter o acessório, como se multa isolada fosse. Neste caso, penso não haver possibilidade de se **lançar essa multa de forma isolada, por falta de previsão legal.**

(iii) Cabe ainda repensar se uma fiscalização pode impedir que a contribuinte deixe de aderir ao parcelamento enquanto pendente de fiscalização, com o detalhe especial de, no caso em questão, estar sob o manto das verificações obrigatórias. Penso igualmente que não. A fiscalização iniciada em 29/02/2000, ou seja, anteriormente à adesão ao Refis, tinha como objeto o IPI, e não a Cofins, que é objeto da autuação fiscal. Cabe lembrar ainda que, por amor ao debate da espontaneidade, com relação a esse tema, o início do procedimento fiscal exclui a "espontaneidade do contribuinte" somente em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos (Parecer CST nº 2716, de 04 de dezembro de 1984).

(iv) Ainda, dentro dos questionamentos feitos, deveria a contribuinte aguardar o término da fiscalização, e, neste caso, perder o direito à opção (preclusão) ao parcelamento? É importante frisar, inexistir a possibilidade de a contribuinte incluir débito de 75% no parcelamento antes da lavratura do auto de infração. Se impossibilitada estava, como posteriormente exigir que a contribuinte venha responder pela penalidade?

Cabe lembrar que o CTN enumera estas várias formas de extinção do crédito tributário em seu art. 156 do CTN, onde estatui: "*Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento;*" (...). pagamento que se verifica por meio de parcelamento.

Por meio do parcelamento, mostrou a recorrente espírito de quitar o débito para com o Fisco. O crédito, embora pago em moeda, não ocorre em momento único, porém



mediante pagamentos mensais e sucessivos através do instituto do parcelamento. Quer dizer, o poder público admite, mediante transação, que o sujeito passivo quite seu débito, mediante o desembolso parcelado de quantias até a extinção total do crédito tributário, já constituído, pelo sujeito passivo. Enquanto não integralmente honrado o parcelamento pelo contribuinte, opera-se a suspensão do débito tributário até a quitação integral do valor. A exigibilidade do crédito tributário fica obstada por um certo período de tempo. O Poder Público não poderá, nesse período, exigir o crédito tributário, embora este já esteja definitivamente constituído.

Essa suspensão do crédito tributário vem a ser uma simples dilação temporária da sua exigibilidade para os casos previstos em lei.

Com o parcelamento, a contribuinte abandona o estado de inadimplência. Tanto que, se quiser, poderá obter a certidão negativa de débito fiscal de que tratam os art. 205 e seguintes do Código Tributário Nacional, isto é, terá direito a uma certidão positiva com efeitos negativos.

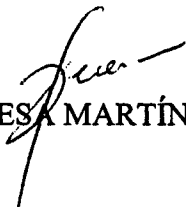
Ora, antes da lavratura do auto de infração, havia a incerteza da constituição do crédito tributário; após a adesão ao parcelamento, a impossibilidade jurídica de se exigir uma multa sobre multa. Antes do lançamento, havia, por parte da contribuinte, a certeza de um valor certo (principal + juros + multa de mora). Após a adesão ao parcelamento especial, a certeza da constituição do crédito tributário por meio de lançamento efetuado pelo próprio contribuinte (auto-lançamento).

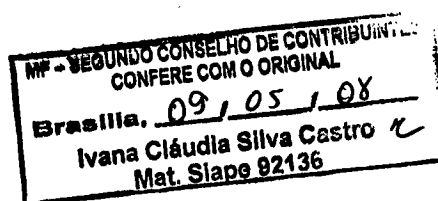
Conclusão

Por todo o exposto, conclui-se não ser aplicável a multa de ofício de 75%, uma vez que a opção pelo Refis, já inclusa a multa de mora, deu-se antes da lavratura do auto de infração.

Desta forma, pelas razões acima, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2007.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Voto Vencedor

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Designada

Reporto-me ao relatório e voto da lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López.

O objeto da presente lide refere-se à exclusão de penalidade aplicada em lançamento de ofício em razão de opção pelo parcelamento estabelecido pelo Programa de Recuperação Fiscal - Refis

A ilustre Relatora, enfrentando as alegações da recorrente acerca da não aplicação da multa de ofício, tendo em vista que a recorrente inseriu os valores da Cofins lançada de ofício quando de sua opção pelo Refis, considerou-as procedentes, votando pelo provimento do recurso voluntário, uma vez ser esta a única matéria controvertida nos autos.

Entretanto, discordando dos fundamentos e da conclusão a que chegou a e. Relatora, e, traduzindo a posição majoritária desta Câmara, entendo ser improcedente a pretensão.

Verifica-se nos autos que a recorrente efetuou a referida opção pelo Refis dias após haver tomado ciência do Mandado de Procedimento Fiscal e haver recebido o Termo do Início de Fiscalização.

Patente a exclusão da espontaneidade. Impõe-se que se faça leitura mais cautelosa do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe no § 1º:

“§ 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.”

Esse comando normativo não admite nem abre qualquer exceção à regra que estabelece. Ou seja, o afastamento da espontaneidade alcança, inclusive, terceiros que sequer foram cientificados do procedimento fiscal. Quiçá, então, o próprio fiscalizado.

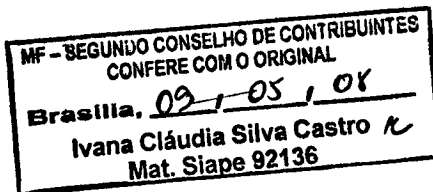
As regras contidas no acervo de atos legais podem ser analisadas como a seguir se expõe.

O art. 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.

A natureza legal da opção formulada pelo sujeito passivo devedor é de confissão irrevogável e irretroatável 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 consequências**.

Ao editar o decreto de regulamentação, o Poder Executivo estabeleceu que a mera opção, independentemente da homologação, implicaria 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.

Um dos efeitos ou consequência da opção, uma vez confirmada pelo Comitê Gestor, é a suspensão da exigibilidade, sendo que essa homologação retroage à data da formalização da opção (até 28/04/2000 - art. 4º Dec. nº 3.431/2000), portanto, não comportaria aplicar multa de ofício em lançamento de ofício se o termo de início tiver sido posterior à data da opção.

Não é esse o caso dos autos. Aqui está claramente identificado que a adesão ao Refis se deu em data posterior ao início da ação fiscal, o que retirou da recorrente o direito de ter seus débitos consolidados com a multa de mora.

Portanto, tivesse sido implementada a condição a que estava subordinada a suspensão – apresentar a declaração dos créditos tributários não constituídos – em data anterior ao início da ação fiscal, resolvida estaria a obrigação, resultando na confirmação da suspensão da exigibilidade desde a data da opção.

A Resolução CG nº 5, de 16/08/2000, teve sua edição 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 § 4º do art. 4º do Decreto nº 3.431/2000. Em razão desse fato, foi estabelecido regra de inclusão da multa de ofício junto aos débitos declarados.¹

O Refis constitui-se em uma forma específica de parcelamento instituída pela Lei nº 9.964/2000, consoante comando do art. 155-A do CTN.

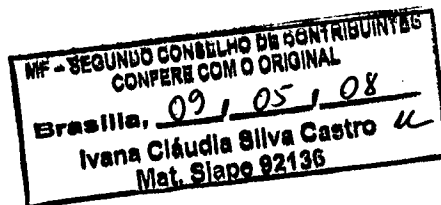
O § 2º do mesmo artigo aduz que se aplicam, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições relativas à moratória.

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 arts. 152 a 154 do CTN.

A doutrina, nas palavras do prof. Luciano Amaro¹, 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.

¹ AMARO. Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. 1999. São Paulo: Ed. Saraiva. p. 357.



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.

A manutenção do estado de exclusão da espontaneidade necessita de que inexistam qualquer ato de ofício regularmente notificado ao sujeito passivo que indique o início do procedimento fiscal.

São duas coisas distintas: a possibilidade de incluir no parcelamento especial os débitos já constituídos e os em via de ser constituídos e, quanto a estes últimos, o direito à inclusão deles no parcelamento especial com os consectários legais pertinentes à espontaneidade havendo procedimento de ofício já iniciado junto ao contribuinte. A primeira possui expressa autorização legal e a segunda expressa proibição legal.

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

- 21/02/2000: retificação nos pedidos de restituição/compensação com a Cofins;
- 29/02/2000: início de fiscalização (fl. 11) de IPI;
- 02/03/2000: opção pelo Refis (fl. 18);
- 28/04/2000: ciência do auto de infração.

Constata-se de plano que o lapso temporal entre o início da fiscalização e a apresentação da opção pelo Refis é mínimo, porém o suficiente para descaracterizar a espontaneidade.

A moratória instituída para os débitos não quitados pela via do Refis 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:

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

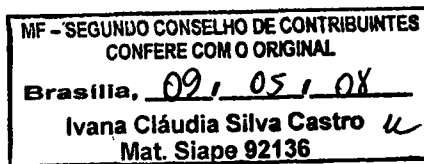
(...)

§ 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."

Se o início do procedimento fiscal exclui de imediato a espontaneidade do sujeito passivo quanto aos atos anteriores, significa que a inserção de débitos não declarados no Refis, no curso do procedimento fiscal, não altera o quadro da espontaneidade.

James Marins², adotando o critério da lide, ou da litigiosidade administrativa, aduz que o procedimento *"se apresenta como pressuposto objetivo para a validade do ato*

² MARINS. James. Direito Processual Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: De. Dialética. 2002. p.170



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 viciem *ab initio* a exigência fiscal que porventura venha a ser formalizada.

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 realizado³.

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 sequência 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 a cobrança ou execução da parcela do crédito tributário que restou impaga.

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 executá-la atentando para a causalidade legal que disciplina e instrumentaliza sua atuação.

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.

Portanto, descabida a exclusão da multa de ofício como pretendido pela recorrente.

Com essas considerações, votou a Câmara, por maioria, pela manutenção da multa de ofício.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2007.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

³ Idem, idem. P. 171