



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10830.002864/2003-06
Recurso nº 170.392 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.213 – 2ª Turma Especial
Sessão de 1 de outubro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente TORCETEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 14/01/1993 a 30/09/2002

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - PRAZO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITOS (pagamentos efetuados antes de 15/05/1998)

O art. 168, I, do Código Tributário Nacional - CTN assegura ao contribuinte o direito de pleitear a restituição de indébitos no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário. No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, a extinção ocorre no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei. Ultrapassado esse prazo de cinco anos, tais créditos não podem mais ser restituídos ou compensados, uma vez que o direito à restituição encontra-se fulminado pela prescrição.

INDÉBITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA (pagamentos efetuados após 15/05/1998)

O instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN não dispensa o recolhimento da multa de mora no caso de pagamento de tributo em atraso. E uma vez devida a multa, o seu recolhimento não pode configurar-se como indébito passível de restituição.

INDÉBITO TRIBUTÁRIO - PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO - COMPENSAÇÃO - ÔNUS DA PROVA (pagamentos efetuados após 15/05/1998)

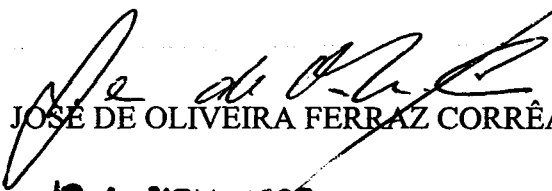
Na sistemática do art. 74 da Lei 9.430/96, o contribuinte tem o ônus de provar a legitimidade dos alegados créditos. Do contrário, sua compensação poderá não ser homologada pela autoridade competente, desde que essa autoridade se manifeste no prazo legal previsto no § 5º daquele mesmo artigo.

vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, os conselheiros Leonardo Lobo de Almeida, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e João Francisco Bianco, votaram pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



ESTER MARQUES LINS DE SOUSA – Presidente.



JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA – Relator.

EDITADO EM:

10 4 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Leonardo Lobo de Almeida, Nelso Kichel (Suplente) e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que indeferiu o Pedido de Restituição de fl. 1 e não homologou as Declarações de Compensação a ele relacionadas (PER/DCOMP às fls. 438 a 450), mantendo a decisão anteriormente adotada pela Delegacia da Receita Federal em Campinas/SP.

O pedido de restituição foi apresentado em 15/05/2003. De acordo com a petição que o acompanha (fls. 2 a 15), o alegado indébito decorre de “pagamentos a maior ou indevidos efetuados pelo contribuinte, através de denúncia espontânea disposta no art. 138 do CTN, conforme se verifica nos DARF's exigidos e produzidos como prova de indício material”.

Nessa mesma petição, a contribuinte registra “que o Poder Judiciário vem acolhendo o pagamento espontâneo, após o vencimento, nos termos do art. 138 do CTN, admitindo como indevida a multa de mora”.

O pedido de restituição, no valor de R\$ 14.445,19, também está acompanhado de cópias de DARF recolhidos entre os anos de 1993 a 2002, cujos valores estão relacionados nas planilhas de fls. 136 a 150, e agrupados no Demonstrativo de fl. 135, com as seguintes rubricas: diferenças verificadas na atualização pela UFIR; multa de mora e juros pagos indevidamente; correção indevida de Base de Cálculo e recolhimentos a maior DIPJ x DARF.

As pretendidas compensações (PER/DCOMP), por sua vez, foram enviadas nos meses de junho e julho de 2003, e abrangem débitos relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devidamente confessados em DCTF (fl. 451).

A primeira negativa ocorreu com o Despacho Decisório de fls. 455 a 457, que contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

PERÍODOS DE APURAÇÃO: 1999 (SUPOSTOS CRÉDITOS)

Decadência

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Denúncia espontânea

A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao

contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas.

**DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.
COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS.**

Contra esse Despacho Decisório, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 460 a 487, acompanhada dos documentos de fls. 488 a 505, aduzindo os seguintes argumentos, conforme descritos no relatório da decisão da DRJ Campinas, Acórdão nº 05-21.602, de fls. 508 a 516:

Protesta pela ineficácia da decisão, dizendo que não cabia ao SAORT decidir em primeira instância, pois a competência é desta Delegacia de Julgamento, como prescreve a legislação vigente. Por tal razão, requer a nulidade da decisão, vez que não se enquadra nas disposições contidas na Lei nº 8.748, de 1993, alterada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Fundamenta-se, ainda, na doutrina, na Lei nº 9.784, de 1999, no Decreto nº 70.235, de 1972, e na Portaria MF nº 259, de 2001.

Passa a abordar a atuação do órgão julgador. Aduz que a solução do conflito deve ser exercida de forma imparcial, com a busca da verdade material, das provas, da legalidade e do cumprimento da lei. Aponta que o julgador inicial tem o comprometimento vinculado. E que o julgador, ao contrário, tem por função apreciar a legalidade dos atos administrativos. Cita o art. 99 do CTN para dizer que as Instruções Normativas se limitam ao que prevêem os Decretos, cujo alcance se restringe à lei editada, a qual, por sua vez, tem alcance e conteúdo limitados pela Constituição.

E emenda:

"Em pese as citações efetuadas, o funcionário auditor deixou de aplicar o rigor do Código Tributário Nacional, lei complementar por excelência, negando vigência ao artigo 37 da Constituição Federal; aos artigos 138; § 4º do art. 150 – CTN; Leis Ordinárias nºs 8541/92; 4320/64; 9784/99 e 7691/88.

Por outro lado, cabe destacar, que o funcionário público responde pelo crime de excesso de exação, previsto no art. 316 do Código Penal quando o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido."

Alega que, com o Pedido de Restituição, exerceu os Direitos e Garantias Individuais, previstos na Constituição (art. 5º, incisos LIV, LV e XXXIV). E que a norma se torna ilegítima à medida que restringe o acesso ao contencioso administrativo. Cita doutrina. Reitera que é inafastável a viabilização dos exercícios ao direito a defesa, ao contraditório, direito de petição e direito ao devido processo legal, como no vertente caso.

Menciona que uma norma somente pode ser considerada válida se guardar consonância com a norma hierarquicamente superior e logicamente anterior, sendo certo que no ápice desse processo a norma matriz será a Constituição. Acusa que normas infraconstitucionais, como as apontadas na fundamentação do Despacho Decisório recorrido, não podem restringir direito

constitucionalmente garantido que exhibe status de cláusula pétrea, nos termos do § 4º, do artigo 60 da CF.

Adota a tese do prazo prescricional de 10 anos para o Pedido de Restituição (5 anos do fato gerador + 5 anos da homologação tácita), com fundamento nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN, da doutrina e da jurisprudência.

Acusa que o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, é ilegal, quando interpretado mediante a luz do nosso ordenamento jurídico. Para tanto, aborda o tema lançamento por homologação, partindo do conceito de lançamento, previsto no art. 142 do CTN, concluindo que o simples pagamento não gera extinção do crédito tributário, pois ao contribuinte não é dado o dever-poder de lançamento. Aduz ser a homologação o que dá azo à extinção dos tributos, nessa espécie de lançamento, a teor do art. 150, § 1º, c/c art. 156, VII, do CTN. E continua:

“De acordo com o art. 156 ora transcrito, o que extingue o crédito é a conjugação dos eventos PAGAMENTO E HOMOLOGAÇÃO. Assim, a dicção do art. 3º da LC 118/2005 fere de morte os dispositivos acima mencionados, à medida que estabelece que o prazo de cinco anos deve-se iniciar da data da extinção mas sim do pagamento antecipado, que, como visto, não gera a extinção do crédito tributário.

Gize-se, ainda, que o prazo de cinco anos para que se operacionalize a homologação é decadencial e uma vez escoado sem a realização expressa da homologação a mesma se consuma de forma tácita. Já o prazo a partir da extinção para pleitear a restituição é prescricional, pois se está a exercer o direito de ação, em busca de uma pretensão resistida.

Assim, conclui-se que a malfadada LC nº. 118/05, mostra-se ilegal ao estabelecer alteração no prazo de repetição do indébito nos tributos sujeitos à lançamento por homologação à medida que vai de encontro ao que o CTN estabelece como causa de extinção do tributo e também à própria definição de lançamento tributário, que é atividade privativa da administração fazendária.”

E não sendo aceita a ilegalidade do citado artigo 3º, comenta da nova posição do STJ, de que o novo prazo passa a valer somente em junho, quando entra em vigor a LC nº 118/2005. Cita jurisprudência.

Quanto ao pedido de restituição propriamente dito, diz estar fundamentado nas Leis nº 8.383, de 1991, e 9.032, de 1995, no Decreto nº 2.318, de 1997 e na Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, cumprindo à Administração baixar o processo em diligência para a devida apreciação. E que o STJ, ao interpretar a Lei nº 8.383, de 1991, decidiu ser possível, nos casos de lançamento por homologação, efetivar a compensação no momento do recolhimento, independentemente da existência do crédito ou da comprovação de sua liquidez e certeza (art. 170 do CTN).

Aponta o dever da Administração no cumprimento dos prazos legais (art. 49 da Lei nº 9.784, de 1999), não se conformando com o fato de que somente há prazo para o contribuinte cumprir. Cita que, após a instrução, houve lacuna temporal superior ao prazo legalmente estabelecido (30 dias), podendo-se concluir que a presente decisão acha-se preclusa, requerendo de plano a procedência do pleito compensatório, visto a existência dos créditos devidamente reconhecidos pela Receita Federal do Brasil.

Mostra como tese consistente o fato de a Administração reconhecer que os recolhimentos foram efetuados e confirmados, superando a tese da demonstração inequívoca do crédito a repetir. Ressalta que o Fisco se aproveita do fato de a DCTF constituir confissão de dívida para servir como parâmetro, no confronto entre débito x crédito, a justificar eventual lançamento suplementar como cobrança amigável, face criação de um controle por meio de conta-corrente. Mas que, quando constata em seus arquivos o recolhimento indevido ou a maior que o devido, cala-se perpetuamente, depositando este crédito em buraco negro, no afã de não devolver os valores pagos a quem de direito.

Acusa que a Administração deve demonstrar de forma clara e sucinta todos os atos e fatos contábeis. Cita a Lei nº 4.320, de 1964, bem como a doutrina e passa a discorrer acerca do direito de acesso à informação junto às repartições públicas federais, fundamentando-se na Lei nº 9.507, de 1997, e no art. 37 da CF, inclusive. Discorre sobre o princípio da eficiência e a consumação do fato. Tudo, para justificar o não-conformismo com a declaração de que compete ao contribuinte provar, por documentação hábil, o pagamento indevido. Entende que, no caso em exame, a produção do ônus da prova competia à Receita, pois o pedido encontra-se respaldado em sua própria afirmativa.

Comenta acerca da compensação tributária, dizendo que apresenta traços essenciais ao instituto, originário do Direito Privado (art. 1009 do Código Civil e art. 439 do Código Comercial).

Aborda a tese da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, admitindo que os valores decorrem de pagamento indevido ou a maior, sendo que a multa e os juros encontram-se disponíveis.

Conclui que havendo a denúncia espontânea anteriormente a qualquer procedimento fiscal, acompanhada do pagamento ou parcelamento do débito, o contribuinte tem elidido sua responsabilidade, ficando afastada a cobrança de multa. Traz o argumento de que o Judiciário vem acolhendo o pagamento espontâneo, admitindo como indevida a multa de mora no caso (REsp. 16.672-SP – 91.23814-7 – DJ de 04/03/96 – Relator Min. Ary Pargendler). Fundamenta-se, ainda, nas disposições do art. 167 do CTN, dizendo que o acessório acompanha o principal. Ressalta que a multa moratória reveste-se de caráter punitivo, cujo objetivo visa coibir a violação ao dever de recolher tributos dentro do prazo legal. Cita mais jurisprudência.

Voltando-se à questão da conversão em UFIR, diz que os Tribunais entenderam que, com a publicação da Lei nº 8.383, de 1991, inexistiu ofensa aos princípios da vedação de confisco e da capacidade contributiva. Julga que a UFIR não fere qualquer regra constitucional. Traz jurisprudência e conclui, em suas palavras:

"Da decisão proferida percebe-se claramente o absurdo cometido, inclusive, quando declara: Não consta que os dispositivos legais citados tenham sido retirados do ordenamento jurídico nacional. É de total claridade solar e até ofusca que a Lei 8541/92 e 8383/91, fazem parte da legislação infraconstitucional."

Passa a falar das condições suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, citando as alterações no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, promovidas pela Lei nº 10.833, de 2003, segundo as quais entende pela suspensão da exigibilidade, face interposição da Manifestação de Inconformidade. Fundamenta-se, ainda, na Instrução Normativa SRF nº 460, de 2004 (art. 48). Argúi que a Receita expediu a citada Instrução Normativa, não a aplicando ao caso, sendo contraditória com as normas expedidas por ela própria. Busca as disposições do art. 151, III, do CTN, para concluir que resta obstada a possibilidade de se exigir adimplemento de eventual prestação pecuniária decorrente de obrigação tributária.

Encerra, em suas palavras:

"De tudo quanto ora exposto, a decisão de primeira instância não encontra nenhum suporte jurídico nas peças processuais. E é curial que, embora o julgador tenha livre convencimento, deverá, todavia atender aos fatos e circunstâncias constantes dos autos.

Inicialmente, requer a homologação da compensação do período considerado prescrito, pois estes se encontram impedidos de qualquer questionamento por parte da Secretaria da Receita Federal, face ao instituto da decadência ora verificado.

Requer, também, seja a presente IMPUGNAÇÃO admitida e, uma vez processada, seja remetida a DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DESTA REGIÃO FISCAL, onde o emitente e insigne JULGADOR conhecerá e proverá a presente impugnação para o fim de reformar a decisão do Delegado da Receita Federal de Campinas – SP, reconhecendo o pedido.

Requer, por fim, a homologação de todas as compensações efetuadas com base neste processo, nas formas da lei, principalmente as de fls. 438 a 450."

Como já mencionado, a DRJ Campinas/SP manteve o indeferimento do pedido de restituição e também a negativa em relação às compensações, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/05/2003, 30/06/2003

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO.

O reconhecimento de eventual direito creditório compete originariamente à unidade local da RFB, que jurisdiciona a pessoa jurídica, nos termos da legislação que rege a matéria, vindo a ser apreciado nas Delegacias de Julgamento somente em sede de apresentação de manifestação de inconformidade contra a decisão emanada por aquela autoridade.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

INCONSTITUCIONALIDADE.

INSTÂNCIAS

ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

RESTITUIÇÃO. PRAZO.

O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) (AD SRF nº 096/99, item I).

RESTITUIÇÃO. MULTA E JUROS DE MORA. DÉBITO DECLARADO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar a denúncia espontânea, para se livrar da multa relativa ao atraso.

São devidos os juros de mora no recolhimento efetuado em atraso, mesmo que configurada a denúncia espontânea da infração, a teor do art. 138 do CTN.

RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO.

Compete à peticionante o ônus da formação da prova do direito creditório, já no momento da formalização do próprio pedido de restituição, cumprindo fazê-lo, igualmente, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, quando instaurada a controvérsia em relação à matéria.

Indefere-se o pedido quando não demonstrada a liquidez e certeza do pleito.

Rest/Ress. Indeferido – Comp. não homologada

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 21/05/2008 (AR à fl. 518), a contribuinte apresentou em 18/06/2008 o recurso voluntário de fls. 519 a 543, onde novamente aborda as questões relativas ao prazo para a repetição de indébitos, aos recolhimentos indevidos a título de multa de mora, ao ônus da prova que incumbe à Administração e à preclusão do ato administrativo de indeferimento, nos mesmos termos em que foram tratadas na primeira peça de defesa, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Além disso, para essa segunda instância, a contribuinte sustenta que cabe também ao poder executivo zelar para o integral cumprimento e obediência à Constituição, e que, portanto, o órgão administrativo deve julgar a inconstitucionalidade dos atos normativos, deixando de aplicá-los aos casos concretos, como deveria ocorrer com o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

Faz ainda uma retrospectiva sobre a legislação que tratou da UFIR, para reivindicar o direito à correção monetária do crédito pleiteado, em observância ao Princípio da Isonomia Tributária, uma vez que os débitos para com a Receita Federal são atualizados mensalmente pelo índice SELIC.

Ao final, alega que, caso a administração julgasse necessário, deveria realizar diligências de ofício, dado que na esfera administrativa se busca, em realidade, o controle de legalidade dos atos administrativos, imperando, pois, a busca da verdade material.

Este é o Relatório.

9

Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Insurgiu-se a recorrente contra o indeferimento de seu pedido de restituição de fl. 01 e a não homologação das compensações a ele vinculadas (PER/DCOMP às fls. 438 a 450).

O pedido de restituição foi apresentado em 15/05/2003, e abrange alegados indébitos decorrentes de pagamentos a maior ou indevidos realizados entre os anos de 1993 a 2002. Os PER/DCOMP, por sua vez, foram enviados nos meses de junho e julho de 2003.

A principal controvérsia envolve o prazo para a repetição de indébitos. Vê-se que a contribuinte encampa a tese de que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo de 5 anos para se pleitear restituição só se inicia a partir da homologação tácita do lançamento, ou seja, quando já decorridos outros 5 anos da ocorrência do fato gerador. Nestes termos, o prazo seria de 10 e não de 5 anos.

De acordo com o § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, o pagamento antecipado pelo obrigado, nessa modalidade de lançamento, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Por sua vez, o § 4º desse mesmo art. 150 estabelece que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, deve-se considerar homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Já o art. 168, I, do CTN, na hipótese de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido, assegura ao contribuinte o direito de pleitear a restituição no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Nesse contexto, e sem olvidar das divergências doutrinárias e jurisprudenciais sobre o momento em que se define a extinção do crédito tributário, e, via de consequência, o termo inicial do prazo para se pleitear restituição, adoto o entendimento de que a extinção do crédito tributário ocorre no momento do pagamento do tributo, e não somente após o decurso do prazo de homologação previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

A meu ver, a homologação tácita, que configura uma ficção jurídica, ao suprir a falta do lançamento tributário por parte da administração pública, realmente garante uma coerência lógica ao sistema traçado pelo CTN. Ou seja, com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, considera-se homologado o lançamento, e, com isso, fica implicitamente reconhecida a existência deste, pois só se homologa o que existe.

Mas, ao mesmo tempo em que esse artifício jurídico dá substância ao crédito tributário (pela existência ficta de um lançamento), ele também o extingue definitivamente, em função do pagamento realizado anteriormente.

Assim, não me parece razoável que o CTN, após considerar definitivamente extinto um determinado crédito tributário, venha contar somente daí o prazo para que esse crédito (que já está definitivamente extinto) possa se transformar em indébito.

Com efeito, a característica da definitividade tem a função de solidificar as relações jurídicas, fixando quem é o credor, quem é o devedor, o valor da dívida, etc., no intuito de gerar segurança às duas partes envolvidas, e não apenas a uma delas.

Por isso, considero que o prazo para a repetição deve ser contado a partir da data em que foi realizado o pagamento, fase em que o crédito tributário ainda não goza da definitividade conferida pelo § 4º do art. 150 do CTN. E a transitoriedade em relação ao crédito tributário já pago certamente contribui para que ele venha a se configurar como indébito.

Essa linha de raciocínio veio ser confirmada pelo texto da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, que solucionou toda a controvérsia acerca desta matéria, nos seguintes termos:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

O texto da lei é claro quanto ao seu caráter interpretativo, e, como visto, nenhuma incoerência apresenta em relação ao CTN. A incoerência está em pretender iniciar a contagem do prazo para reexame de um crédito tributário somente e justamente quando o CTN passa a tratar esse crédito como “definitivamente extinto”.

Além disso, a partir da Lei Complementar nº 118/2005, mesmo para aqueles que entendem de forma diferente, a decisão no âmbito administrativo não poderia ser outra, porque falece a esse órgão de julgamento competência para afastar a aplicação de norma legal vigente, por suposto vício de inconstitucionalidade alegado pela contribuinte.

Oportuno lembrar que apenas de modo excepcional, havendo prévia decisão por parte do Supremo Tribunal Federal, e cumpridos os requisitos do Decreto nº 2.346/97 ou do art. 103-A da Constituição, o que não ocorre no presente caso, é que a Administração Pública deixaria de aplicar a norma legal acima transcrita.

Assim, não remanesce qualquer dúvida de que o direito à restituição dos alegados indébitos anteriores a 15/05/1998 encontra-se fulminado por decurso de prazo, uma vez que se passaram mais de cinco anos entre a data dos pagamentos e a data do Pedido de Restituição, protocolizado em 15/05/2003.

Pelas Planilhas de fls. 136 a 150, vê-se que esse problema do prazo afeta a grande maioria dos pagamentos apresentados como origem dos indébitos.

Quanto aos pagamentos realizados a partir de 15/05/1998, a principal questão diz respeito à exigibilidade ou não da multa de mora no caso de recolhimento em atraso feito de forma espontânea pelo contribuinte.

A Administração Tributária já manifestou seu entendimento acerca dessa matéria, por meio do Parecer Normativo CST n.º 61, de 26/10/1979, nos seguintes termos:



"4.1- As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.

4.2- Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

4.3- A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios."

O Conselho de Contribuintes também proferiu acórdãos sustentando que o art. 138 do CTN não afasta a incidência da multa de mora, conforme ementas a seguir:

Acórdão 106-10953

"Ementa: IRRF – MULTA DE MORA FACE AO ART. 138 DO CTN – Consoante iterativa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a espontaneidade de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional não obsta a incidência da multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação tributária. Recurso negado."

Acórdão 105-12478

"Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN – TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO - MULTA DE MORA – O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE - INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. A lei que exige multa de mora só incide nos recolhimentos espontâneos fora de prazo, pelo que estaria inteiramente mutilada se negados esses efeitos pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador nem usurpar de competência privativa atribuída ao Poder Judiciário. Negado provimento ao recurso."

Além disso, encontra-se na doutrina manifestações consistentes que seguem essa mesma linha de entendimento. Registre-se aqui o pensamento do professor Paulo de Barros Carvalho:

"Modo de exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito,

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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionado com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, § único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de penas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra". (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 2a ed., São Paulo, Saraiva, 1986, pp. 322/3)

Nesse mesmo passo, os ensinamentos de Fábio Fanucchi:

....."o atraso no recolhimento de tributos, quando o sujeito passivo providencia a regularização de sua situação perante a Fazenda Pública, sem que a isto seja compelido por ação fiscal, dá como resultado a necessidade de aduzir à parcela tributária multas moratórias e juros de mora, conforme preceitos expressa e geralmente integrados nos textos das diversas legislações tributárias específicas (federal, estaduais e municipais). Estas são penalidades de natureza civil, simplesmente repositivas que pretendem colocar o valor do crédito em situação idêntica àquela que ele possuía à época em que o seu pagamento deveria ter sido satisfeito, ou, que pretendem ressarcir a Fazenda Pública dos prejuízos causados pelo atraso no recebimento de valores que lhe caiba deter em época anterior". (Fábio Fanucchi, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed., Resenha Tributária, p. 453)

De fato, a multa moratória pelo atraso no pagamento de tributo é uma "penalidade" de natureza civil, cujos contornos são melhor compreendidos à luz da Teoria Geral das Obrigações.

Seu sentido não é apenas reforçar o vínculo obrigacional legal (pagamento no prazo), mas também estabelecer uma pré-liquidação de perdas e danos, cuja ocorrência se dá por uma presunção legal absoluta.

Deste modo, a obrigação pecuniária, relativamente à multa de mora, surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo, ainda que aquele intente, por exemplo, comprovar a inexistência de prejuízo real para a Fazenda Pública, posto que, em relação a isso, não cabe prova em contrário.

E por esse mesmo motivo, não serve a denúncia espontânea para reverter o prejuízo da Fazenda em relação à mora. Sua configuração jurídica é definitiva, uma vez que decorre diretamente da inobservância do prazo, e somente disso.

A incidência da multa de ofício, ao contrário, dada a sua característica de penalidade administrativa, fica condicionada a outros fatores, cuja ocorrência pode se dar após o vencimento do tributo, como a confissão do débito, o seu recolhimento extemporâneo, etc. Mas a multa moratória não, sua incidência independe de qualquer um deles.

Portanto, também não remanescem dúvidas de que o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN não dispensa o recolhimento da multa de mora. E uma vez devida, o seu pagamento não pode configurar-se como indébito passível de restituição.

Pelas planilhas de fls. 136 a 150, vê-se que há cinco pagamentos realizados após 15/05/1998, e cuja origem do indébito está descrita como "Recolhido a maior - DIPJ x DARF". Estes pagamentos, portanto, não estão alcançados pelo prazo e também não dizem respeito à exigibilidade da multa de mora:

Código	Valor (R\$)	Data pagto.	Dir. Créd. Atualiz.(R\$)	Origem indébito
1097	888,86	19/06/98	13,64	Rec. a maior - DIPJxDARF
2172	1.758,72	10/12/98	55,38	Rec. a maior - DIPJxDARF
2372	2.586,65	31/07/02	2.826,95	Rec. a maior - DIPJxDARF
8109	510,21	15/09/98	91,70	Rec. a maior - DIPJxDARF
8109	571,58	15/12/98	17,99	Rec. a maior - DIPJxDARF

Contudo, em nenhuma de suas manifestações, tanto em sua primeira petição, quanto nas posteriores contestações, a contribuinte faz menção a essa rubrica. Não consta qualquer esclarecimento sobre a base de cálculo do tributo supostamente recolhido a maior, nem sobre a data dos fatos geradores a que correspondem, etc. Ela simplesmente apresenta os DARF, alegando que os mesmos conteriam pagamentos a maior ou indevidos.

Nesse caso, o ônus de demonstrar a ocorrência do indébito não incumbe à Administração, ao contrário do que afirma a recorrente. E a realização de diligência, como muito bem lembrou a Delegacia de Julgamento, não se presta a suprimir o encargo que cabe ao sujeito passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória de seu alegado direito de crédito. Assim, também em relação a estes cinco pagamentos, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo.

Quanto à preclusão do Despacho Decisório de fls. 455 a 457, que foi o primeiro ato a indeferir o pleito da contribuinte, cabe registrar que o art. 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece um prazo de 5 (cinco) anos para a homologação, pela autoridade administrativa, da compensação declarada pela contribuinte.

Na situação sob exame, a transmissão dos PER/DCOMP ocorreu em 11/06/2003 e 14/07/2003, e a ciência do Despacho Decisório foi dada em 28/02/2007, portanto, dentro do prazo legal previsto para a manifestação da autoridade competente.

Finalmente, não sendo reconhecido o próprio direito de crédito (principal), resta prejudicado o debate sobre a correção monetária dos indébitos pela UFIR. Contudo, é oportuno esclarecer que a taxa SELIC também é aplicada aos valores a serem restituídos, e não apenas àqueles cobrados pelo Fisco Federal.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA

