



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

Processo nº 10860.000792/2002-16
Recurso nº 143.896 Voluntário
Acórdão nº 2803-00.144 – 3ª Turma Especial
Sessão de 02 de junho de 2009
Matéria RESTITUIÇÃO / COMPENSAÇÃO COFINS
Recorrente DEPÓSITO NILO MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1992 a 30/10/1999

PRESCRIÇÃO. ART. 165, I E 168, I, AMBOS DO CTN.

O pleito de restituição/compensação de valores recolhidos a maior ou indevidamente extingue-se em cinco anos, contados a partir do pagamento do tributo, conforme previsão dos arts. 165, I e 168, I, ambos do CTN.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. ART. 3º, §1º, IN/SRF nº 600/2005.

Nos termos do art. 3º, §1º, da IN/SRF nº 600/2005, cabe ao contribuinte comprovar cabalmente o direito creditório objeto do pedido de restituição, sob pena de indeferimento.

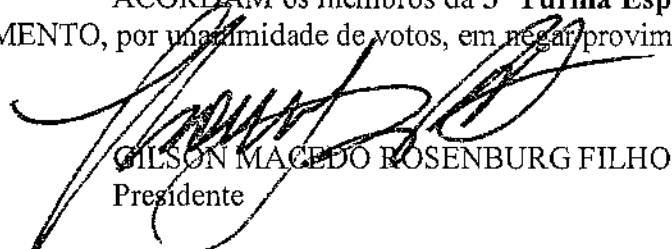
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

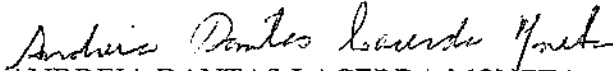
De acordo com a novel orientação do Superior Tribunal de Justiça - STJ, sumulada no enunciado nº 360, o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente


ANDREIA DANTAS LACERDA MONETA
Relatora

Participou ainda do presente julgamento o Conselheiro Alexandre Kern.
Ausente o Conselheiro Luís Guilherme Queiroz Vivacqua.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 273/299) interposto pelo contribuinte acima identificado, em 20/08/2007, contra acórdão nº. 05-18.308 – 2ª Turma da DRJ em Campinas/SP, datado de 02 de julho de 2007, que indeferiu o pedido de restituição bem como não homologou as compensações efetuadas pela recorrente, nos termos da ementa do acórdão (fls. 264), abaixo transcrita:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 08/01/1992 a 29/10/1999

Decadência. Indébito Tributário. Pedido de Restituição.

O direito de pleitear o reconhecimento do indébito tributário, para fins de fundamentação do direito à restituição ou à compensação, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento indevido.

Indébito Tributário. Juros e Multa de Mora. Denúncia Espontânea.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.

Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, recolhidos fora do prazo de vencimento.

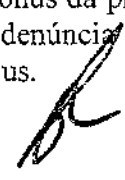
Rest/Ress. Indeferido – Comp. não homologada.

Em 05/02/2002, a contribuinte protocolou pedido de restituição, no valor de R\$ 2.159,37, e, em 21/02/2002, protocolou pedido de compensação, conforme fls. 194.

Em 20/12/2006 (fls. 215) a autoridade local indeferiu o pedido de restituição, bem como não homologou as compensações efetuadas pela ora Recorrente.

A DRJ indeferiu a solicitação, nos termos da Ementa já transcrita.

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário ao 2º Conselho de Contribuintes, aduzindo, em suma, que: a) o prazo para pleitear a restituição de pagamento indevido ou a maior finda-se transcrito o lapso de 10 (dez) anos a partir do pagamento indevido (tese dos cinco mais cinco); b) ser o ônus da prova a cargo da autoridade fazendária; c) exclusão da multa de mora no caso de denúncia espontânea, bem como a correção monetária do suposto crédito tributário a que faz jus.



É o relatório.

Voto

Conselheira ANDREIA DANTAS LACERDA MONETA, Relatora

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

O presente recurso voluntário não merece provimento.

- Preliminarmente - Da prescrição:

O direito e prazo para pleitear restituição de indébito estão disciplinados nos arts. 165 e 168 do CTN, que assim dispõem:

"Art. 165 O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...)

Art. 168 O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

(...)

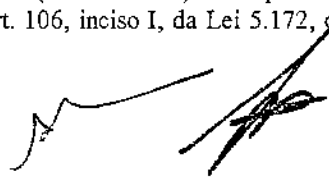
Aplica-se, portanto, o prazo de 5 (cinco) anos, nos termos do *caput* do art. 168 do Código Tributário Nacional, bem como o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005.

No lançamento por homologação a extinção do crédito tributário ocorre com o pagamento do tributo e se confirma com a homologação ocorrida cinco anos depois, o que é ratificado pelo art. 3º da Lei Complementar nº. 118/2005.

A posição adotada pelo STJ, tese dos 5 + 5, além de não se alinhar ao conceito de *actio nata* e aos princípios que regem a prescrição, teve sua aplicação prejudicada em face das disposições dos art. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/05, que assim dispõe:

"Art. 3º Para efeitos 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."

"Art. 4º Esta lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após a sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional."



O art. 3º da LC 118/05 trata-se de disposição expressamente interpretativa. Para evitar qualquer dúvida existente, a LC nº 118/05, em seu art. 4º, textualmente afirma que, quanto a regra do art. 3º, deve ser observado o art. 106, I, do CTN, que determina justamente a aplicação retroativa das leis expressamente interpretativas.

No tocante à sua aplicação, o Superior Tribunal de Justiça adotou, equivocadamente, o entendimento de que a disposição somente teria aplicação em relação aos pedidos de restituição apresentados após sua publicação, como ocorreu no REsp nº 791.370-MT, de 24 de outubro de 2008.

Ressalte-se que o STJ não é órgão competente para exercer o controle abstrato de constitucionalidade. No tocante a Lei Complementar nº 118, de 2005, é importante esclarecer que o STF, em tese, poderá eventualmente declarar a sua constitucionalidade. É que se o STF considerar que a interpretação do STJ contraria o CTN (tese dos 5 + 5), as disposições consideradas inconstitucionais pelo STJ seriam meramente interpretativas.

Assim sendo, enquanto não houver apreciação da matéria pelo plenário do STF, o art. 4º da LC 118/05, não foi retirado do mundo jurídico, não tendo como ser afastado do julgamento administrativo em questão, em aplicação ao que dispõe o art. 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Além disso, o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05 apenas confirma um entendimento já consolidado na Administração Tributária, como se depreende do item I do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999, publicado no Diário Oficial da União de 30/11/1999, que assim dispõe:

"1 – 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, contados da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I e 168, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)."

No presente caso, o suposto pagamento indevido alegado pela contribuinte se deu no período de 08/01/1992 e 29/10/1999, tendo sido o presente pedido de restituição protocolizado no dia 05/02/2002, encontrando-se prescrito os recolhimentos efetuados anteriormente a 05/02/1997.

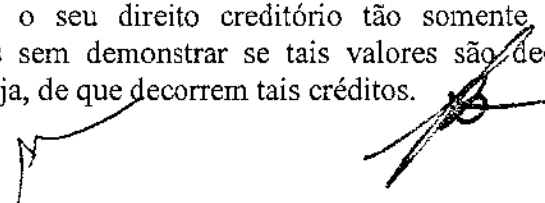
- Mérito

Passada a questão da prescrição, analisaremos as questões meritórias.

- Ônus da prova a cargo da autoridade fazendária:

A recorrente aduz em seu recurso que a comprovação do seu direito creditório encontra-se respaldado na própria afirmativa do Fisco, o que não condiz com a veracidade dos fatos.

Embasa a recorrente o seu direito creditório tão somente nos valores disponíveis no sistema SINCOR, mas sem demonstrar se tais valores são decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior, ou seja, de que decorrem tais créditos.



Cumpra de logo ressaltar que eventuais pagamentos que aparecem com o assinalamento de disponível não têm o significado imediato de um pagamento indevido ou a maior.

Tal “disponibilidade” ocorre em decorrência de erros do contribuinte, como: código incorreto no DARF, data de vencimento incorreta, falta de declaração de DCTF, valores discrepantes dos débitos informados em DCTF, entre outros.

Assim, alguns pagamentos restam com o assinalamento “disponível”, isto é, não alocado a débito, contudo, tais pagamentos disponíveis não são necessariamente indébitos ou créditos dos contribuintes.

Desta feita, não é documento comprobatório capaz de embasar pedido de restituição tão somente os extratos do Sistema SINCOR, devendo-se o contribuinte comprovar a origem dos pagamentos indevidos ou a maior.

Nos termos do art. 3º, §1º, da IN/SRF nº 600/2005, cabe ao contribuinte comprovar cabalmente o direito creditório objeto do pedido de restituição, sob pena de indeferimento.

- Da denúncia espontânea:

No que se refere a alegação de reconhecimento do instituto da denúncia espontânea no presente caso, para fins de afastamento da multa, melhor sorte não leva a recorrente.

Ao tratar do tema “denúncia espontânea”, o CTN, em seu artigo 138 determina que:

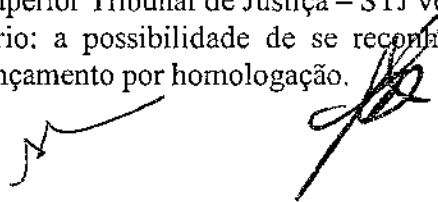
“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

O instituto se revela como pagamento espontâneo, pelo contribuinte, do seu débito tributário. Da leitura do dispositivo supracitado, verifica-se que, para que o mesmo reste caracterizado, é indispensável que a conduta do contribuinte se antecipe a qualquer ato fiscalizatório ou administrativo por parte da autoridade competente.

Em razão da denúncia espontânea, o contribuinte se beneficia com o pagamento do montante devido, acrescido apenas de juros de mora, restando excluída a multa.

A mais nova súmula do Superior Tribunal de Justiça – STJ vem de encontro a uma antiga discussão em Direito Tributário: a possibilidade de se reconhecer a denúncia espontânea em sede de tributos sujeitos a lançamento por homologação.



Num primeiro momento, cumpre verificar o que é lançamento, as suas modalidades e, os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O estudo do lançamento requer a análise do art. 3º, e do art. 142, ambos do CTN:

*“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante **atividade administrativa plenamente vinculada** (lançamento). (grifo nosso)*

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Tais comandos indicam que o tributo deve, necessariamente, ser cobrado por intermédio de atividade administrativa vinculada – o lançamento. Nessa linha de raciocínio, é por meio do dele que se constitui o crédito tributário, conferindo-lhe exigibilidade.

Pois bem.

A norma tributária traz, em seu bojo, a hipótese de incidência do tributo que, se concretiza com a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária. Ocorre que, essa obrigação é, de plano, ilíquida e inexigível, exigibilidade essa, somente alcançada com o lançamento.

Assim, é com o lançamento que se verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante devido, identifica o sujeito passivo, e, sendo o caso, aplica a penalidade cabível.

Uma vez conhecidas as suas principais características, analisaremos, ainda que brevemente, as suas modalidades.

Entende-se que o lançamento é ato privativo do FISCO, podendo o contribuinte auxiliá-lo em determinados casos, e, a depender desse auxílio, o lançamento se classifica como:

a) Direto ou de ofício (artigo 149 do CTN): não há qualquer auxílio do contribuinte, uma vez que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Ex: IPTU e IPVA;

b) Misto ou por declaração (artigo 147 do CTN): “lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da

legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação". Ex: Imposto de Importação e Imposto de Exportação.

c) Por homologação ou auto lançamento (artigo 150 do CTN): há total auxílio do contribuinte, que calcula o valor tributado, o recolhe, aguardando, apenas, a homologação pela autoridade competente. Trata-se do maior volume de arrecadação do Brasil. Ex: IR, IPI, ICMS, CSLL, PIS, COFINS.

Por relevância ao presente caso, vejamos o que dispõe o artigo 150, do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A questão principal está em saber se os tributos lançados por homologação são abrangidos pelo instituto da denúncia espontânea. Foi esse o objeto da Súmula nº 360 do STJ, abaixo transcrita:

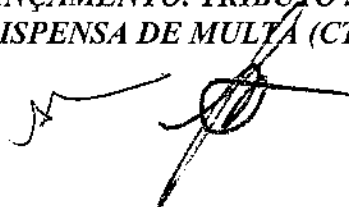
SÚMULA Nº 360/STJ

"O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

Tal posição é adotada há certo tempo pelos tribunais brasileiros, e, principalmente, pelo STJ.

No REsp (Recurso Especial) de nº. 572606, a 1ª Turma da Corte ratificou se tratar de entendimento pacífico a não configuração da denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.

"TRIBUTÁRIO. AUTO-LANÇAMENTO. TRIBUTO SERODIAMENTE RECOLHIDO. MULTA. DISPENSA DE MULTA (CTN, ART. 138).



Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN para se livrar da multa relativa ao atraso (RESP 180.918/HUMBERTO)" (RESP 402.706/SP, 1ª Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 18.11.2003).

Exatamente nesse sentido que se deu a edição da Súmula nº 360 pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Se o lançamento por homologação se impõe, ao contribuinte, a obrigação de calcular o valor devido, e recolhê-lo, ao fazê-lo em atraso, não pode ser beneficiado pela denúncia espontânea.

Diante do exposto, voto no sentido de, preliminarmente, reconhecer a prescrição dos recolhimentos efetuados anteriormente a 05/02/1997, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de junho de 2009.

Andreia Dantas Lacerta Moneta
ANDREIA DANTAS LACERDA MONETA 