



**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 ROSENBURG FILHO
Presidente

Andreia Dantas Lacerda Moneta
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 consequente 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 transrito 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;

(...)

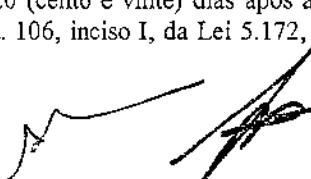
Aplica-se, portanto, o prazo de 5 (cinco) anos, nos termos do *caput* do art. 168 do Código Tributário Nacional, bem como o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005.

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:

"I – 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 récorrente 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 récorrente 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.

Cumpre 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:

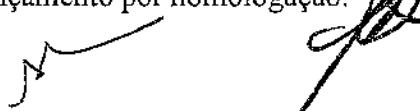
“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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 N° 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 consequente 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 Lacerda Moneta
ANDREIA DANTAS LACERDA MONETA

N