



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

Processo nº 10980.009573/2004-06
Recurso nº 171.115 Voluntário
Acórdão nº **1401-00.387 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de novembro de 2010
Matéria Pedido de Restituição - Multa de Mora
Recorrente COLÉGIO DOM BOSCO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/1995, 28/12/1995, 03/04/2002

MULTA DE MORA. RESTITUIÇÃO. PRAZO.

O direito de postular a restituição deve ser exercido no prazo de 5 (cinco) anos contados do pagamento indevido.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

O instituto da denúncia espontânea (art.138 do Código Tributário Nacional) não afasta a aplicação de multa de mora na hipótese de recolhimento de tributo após o vencimento, sendo incabível a sua restituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em reconhecer a preliminar de decadência do direito de requerer a restituição com relação aos pagamentos realizados entre 31/01/95 e 28/12/95, vencidos os conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira e Sérgio Luiz Bezerra Presta, que a afastavam. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Viviane Vidal Wagner – Presidente

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

Relatório

Trata-se de **Pedido de Restituição** protocolizado em **30/04/04 (fls.02/08)**, relativo a **Multa Moratória** incidente sobre pagamentos de IRPJ (cód.2089) realizados no período de 31/01/1995 a 03/04/2002, que totalizam R\$ 17.280,95 (valor originário).

Em **25/08/04** a autoridade competente da DRF-Curitiba(PR) **indeferiu** o pedido nos seguintes termos (**fls.32/33**):

“ (...) Consultando o sistema SINAL09, confirmou-se o pagamento das multas moratórias objeto do pedido de restituição com exceção do valor de R\$ 11,00 referente IRRF (1708) pago em 17/02/96.

Em que pese o citado art.138 do CTN determinar que “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, entende-se que tal dispositivo exime o contribuinte somente das multas cabíveis pelo lançamento de ofício, caracterizada como punitivas. Assim sendo, por tratar-se de penalidade de caráter indenizatório, infere-se incabível a dispensa do recolhimento da multa de mora atualmente prevista no art.61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incidente sobre os tributos e contribuições não pagos nos prazos previstos na legislação.

Entretanto, cabe ainda considerar o que determina o item 1 do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999:

‘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 do pagamento ter sido efetuado com 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 (CTN)’

O pedido, portanto, relativamente aos pagamentos efetuados antes de 30/04/1999, também deve ser indeferido face o transcurso do prazo decadencial para o exercício do direito do interessado pleitear a restituição.”(destaquei)

A **DRJ** manteve o indeferimento, conforme Acórdão nº 06-18.799 (**fls.71/82**), que recebeu a seguinte ementa:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. MULTA DE MORA. DECADÊNCIA. A decadência do direito de pleitear a restituição ocorre em cinco anos contados da extinção do crédito pelo

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Indefere-se o pedido de restituição de multa de mora paga juntamente com o tributo ou contribuição, uma vez que a sanção moratória está fundada em legislação tributária em plena vigência, não se podendo alegar, no caso, a denúncia espontânea.

No **Recurso Voluntário (fls.85/96)** interposto tempestivamente alega-se, em síntese:

- o prazo decadencial de 5 (cinco) anos iniciar-se-ia após a homologação tácita, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (tese dos cinco mais cinco);
- a Lei Complementar nº 118/05 não poderia alcançar fatos geradores ocorridos antes de sua vigência;
- os pagamentos, acrescidos também de juros de mora, teriam sido realizados antes de qualquer iniciativa do Fisco, razão pela qual, de acordo com o art.138 do Código Tributário Nacional, não poderia responder pela multa de mora, que teria caráter punitivo, conforme Súmula STF nº 565 (“*A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*”).

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Inicialmente, com relação ao prazo para se pleitear a restituição, cabe transcrever alguns dispositivos do Código Tributário Nacional:

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;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

.....

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 artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. (destaquei)

Com o devido respeito a entendimentos divergentes, tais dispositivos legais não definem o prazo para a repetição de indébito em 10 (dez) anos, mas, ao contrário, fixa-o em 5 (cinco) anos. Interpretação divergente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, relacionada à aplicação da Lei Complementar nº 118/05, ou mesmo no âmbito administrativo, não se aplicam necessariamente a lides outras, haja vista a ausência de efeito vinculante.

Em regra, a restituição pode ser requerida no prazo de 5 (cinco) anos contados do pagamento ou de quando ele venha a se revelar indevido.

Por exemplo, em se tratando de saldo negativo apurado ao final do ano-calendário, já no início do ano seguinte é possível se requerer a sua restituição, pois é quando valores eventualmente recolhidos e/ou retidos durante o período revelam-se indevidos. Esse é o entendimento esposado em decisões administrativas, a exemplo das seguintes:

*A 1ª Turma, por unanimidade, **negou provimento ao recurso do(a) contribuinte** contra o acórdão 107-08527, assim ementado: “RESTITUIÇÃO – O prazo extintivo do direito de pleitear a repetição de tributo indevido ou pago a maior, sujeito a lançamento por homologação, esgota-se com o decurso de cinco anos contados da data do pagamento antecipado, nos precisos termos dos arts. 156, I, 165, I, 168 e 150, §§ 1º e 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). As estimativas recolhidas durante o ano-calendário pelas empresas que declaram o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base no lucro anual somente se convertem em imposto ou contribuição quando da ocorrência do respectivo fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do ano-calendário, no caso em 31/12/93. Como o pedido de restituição/compensação foi protocolizado em 30/03/2001, ocorreu a decadência do seu direito à repetição do eventualmente pago a maior. Recurso provido.” (Boletim de Decisões Administrativas nº 08/2009, da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial, vinculada à Subsecretaria de Tributação e Contencioso da Secretaria da Receita Federal do Brasil, relativo a decisões da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferidas nas sessões realizadas em 15 e 16 de junho de 2009)*

DECADÊNCIA – DIREITO DE COMPENSAÇÃO - O direito à compensação do “pagamento” indevido ou que se venha a configurar a maior se opera ao cabo de cinco anos contados da data do pagamento indevido ou da data em que se configure a maior, assim como se consuma a decadência do direito de lançar ao termo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador (no caso de lançamento por homologação e que haja algum pagamento, conforme o art. 150, § 4º, do CTN). Se o pagamento extingue o crédito sob condição resolutiva, ao teor do art. 150 do CTN, é a partir do pagamento indevido ou do momento em ele que se configura a maior que se conta o prazo decadencial para repetição ou compensação do indébito (...). Inteligência do art. 168, I, do CTN. Entendimento pacífico desta Câmara. No caso de saldo negativo de IRPJ, caracteriza-se a maior o pagamento no exato momento que se transpõe o período

de apuração, a partir do qual se conta o prazo decadencial de cinco anos para a restituição ou para a compensação. (destaquei) (1º CC, 7ª Câmara, Acórdão nº 107-09539, de 12/11/08, Rel. Cons. Marcos Shigueo Takata)

RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO - O direito de postular a restituição do saldo negativo do IRPJ somente exsurge após o encerramento do exercício, e não a cada pagamento mensal (por estimativa ou por retenção), pagamentos isolados que, por si, não geram direito a restituição. Assim, o direito de postular a restituição do saldo negativo do CSLL referente ao ano-calendário de 1994 teve seu dies a quo no dia 01/01/1995, e o dies ad quem no dia 31/12/99. Formulado o pedido de restituição somente em 20/10/2000, caracterizada está a decadência do direito de postular a restituição, a teor do que dispõe o art. 168 do CTN. (1º CC, 7ª Câmara, Acórdão nº 107-09123, de 12/09/07, Rel. Cons. Hugo Correia Sotero)

In casu, com relação aos pagamentos realizados em 31/01/95 e 28/12/95, o prazo de 5 (cinco) anos para se pleitear a restituição já havia transcorrido na data da formalização do pedido (30/04/04), razão pela qual mesmo que acatada a tese fundamentada na denúncia espontânea o pleito não poderia ser deferido com relação a tais recolhimentos.

Quanto à **denúncia espontânea**, dispõe o Código Tributário Nacional:

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.

Na hipótese dos autos, o art.138 do CTN não prescinde do art.165 do mesmo *codex*, voltado especificamente a pedidos de restituição, que estabelece que tal direito exsurge à vista, por exemplo, **de pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável.**

No caso de pagamento de tributo após o vencimento, são cabíveis, por força de lei, acréscimos legais, entre os quais a multa de mora. Dispõe o art.61 da Lei nº 9.430/96:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previsto na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento), por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do 1º (primeiro) dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto

para pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a 20% (vinte por cento).

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art.5º, a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

É sempre importante lembrar, quando se está diante de vigente dispositivo legal de tamanha objetividade e clareza, a seguinte norma insculpida no Decreto nº 70.235/72:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Em complemento ao que antes se expôs, adoto também como razão de decidir fundamentos presentes no seguinte excerto do voto proferido pelo Cons. Antonio Bezerra Neto em 15/08/08 (1ºCC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-23.560):

“(…) Alega a recorrente, naquilo que é relevante, que no momento em que confessa e recolhe o débito, a multa de mora não pode ser exigida devido ao instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional e, por isso, solicita a devolução dos mesmos via restituição.

A multa de mora está prevista em norma específica no artigo 61 da Lei no 9.430/96, nos seguintes termos:

'Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.'

Em relação aos dispositivos legais do CTN envolvidos na matéria é muito importante atentar para o contexto em que se insere a regra do artigo 138:

CTN:

Responsabilidade pessoal

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

(...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.(grifei)

Responsabilidade por infrações:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar,

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico

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.

Art. 161. 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 e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Observe que o art. 137 do CTN no âmbito do direito tributário penal dá o verdadeiro tom do art. 138, deixando claro que a única multa a ser afastada no caso seria a multa de ofício.

Estando o encargo regularmente instituído em lei ordinária, e considerando ainda que existe referência expressa a “penalidades cabíveis” no art. 161 do CTN e a “penalidades de caráter moratório” no art. 134, parágrafo único, do CTN, claro está, em uma interpretação sistemática, que não se pode negar vigência à Lei no 9.430/96, sob a mera referência à existência do artigo 138 do CTN de forma isolada.

Desse modo, mesmo que se supere a questão da impossibilidade de o órgão administrativo negar vigência à lei sob mera alegação de conflito com o CTN, fica patente que a incidência

da multa de mora não é incompatível e nem foi afastada pelo art. 138 do CTN, pois este dispositivo não trata da exclusão de penalidade administrativa, mas sim da responsabilidade penal do agente.

Ademais, a se aceitar a interpretação dada pela recorrente do instituto da denúncia espontânea, esse instituto se transformaria em estímulo ao desrespeito à lei, e em violação à isonomia com relação àqueles contribuintes que, adotando interpretação diferente, recolhem os tributos nas datas estipuladas em lei; e caso o façam, em atraso, e no período de espontaneidade, o fazem com os juros e multa de mora fixados na lei. A certeza de imposição de penalidade própria para o descumprimento da exigência legal, é que faz os contribuintes recolherem a multa de mora na fase de espontaneidade, para os vencimentos dentro do mês.”(destaquei)

Em igual sentido, mais recentemente, o Acórdão nº 1401-00.145, de 11/12/09, proferido por esta Primeira Turma Ordinária e novamente tendo como Relator o Cons. Antonio Bezerra Neto.

Na mesma linha, precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN. RESTITUIÇÃO DE MULTA DE MORA POR RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO. Sendo devida a multa de mora nos casos de recolhimentos de tributos e contribuições em atraso, improcedente o pedido de sua restituição com fulcro no instituto da denúncia espontânea, cujo exercício pelo sujeito passivo, o defende da imposição de multa punitiva decorrente de procedimento de ofício. (CSRF, 2ª Turma, Acórdão nº 9202-00.355, de 27/10/09, Rel. Francisco de Assis Oliveira Júnior)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA DE MORA. É perfeitamente legal a exigência de multa moratória àqueles que, mesmo espontaneamente, paguem seus tributos após transcurso do prazo de vencimento. (CSRF, 2ª Turma, Acórdão nº 02-03.230, de 30/06/08, Rel. Henrique Pinheiro Torres)

MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - RECOLHIMENTO DO TRIBUTO APÓS A ENTREGA DE DECLARAÇÃO. A declaração (DCTF) é a linguagem eleita por nosso ordenamento jurídico para constituição do fato gerador do tributo e para deflagrar o nascimento da obrigação tributária.

Constituído o crédito tributário por iniciativa da declaração do contribuinte, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN. Incabível a restituição do valor pago a título de multa de mora decorrente de descumprimento da obrigação tributária. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. (CSRF, 1ª Turma, Acórdão CSRF/01-05.792, de 14/04/08, Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima)

Por fim, apesar de discordar de tal tese, vale destacar, para quem sustenta a possibilidade da restituição quando não declarados os débitos, por exemplo, em DCTF, ou

quando as operações, das quais resultaram os pagamentos em atraso, não estiverem escrituradas, cabe dizer que nos autos não constam as provas de tais fatos.

Por todo o exposto, VOTO no sentido de, em preliminar, reconhecer a decadência do direito de requerer a restituição com relação aos pagamentos realizados entre 31/01/95 e 28/12/95, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro