



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13558.000739/2002-37
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.278 – 1ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2007
Matéria NORMAS GERAIS. DECADÊNCIA.
Recorrente CIA PRODUTORA DE ALIMENTOS E FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL E CIA PRODUTORA DE ALIMENTOS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1993

RESTITUIÇÃO DE MULTA DE MORA. PAGAMENTO DEPOIS DO VENCIMENTO. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 360 DO STJ.

Não obstante a discussão gire em torno do caráter punitivo da multa moratória para fins de aplicação da denúncia espontânea, o caso subsume-se ao disposto na Súmula 360 do STJ e no que decidido no Recurso Repetitivo n. 1.149.022, entendendo-se não estar o pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação realizado depois do vencimento submetido ao instituto que permite a exclusão da penalidade.

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DE PRAZO DECENAL.

A análise do prazo decadencial aplicável ao pedido de restituição restou prejudicada, no presente caso, pela invalidade do crédito pleiteado, perdendo a sua utilidade, o que impede o conhecimento do recurso da contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votou pelas conclusões o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Ausente, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de **pedido de restituição** (E-fls. 8 ss.), cumulado com **declaração de compensação** (E-fls. 1 ss.), apresentado em 14.10.2002 para a recuperação de valores recolhidos a título de multa moratória, no período de julho de 1993 a janeiro de 1998, considerados indevidos pela contribuinte porque os pagamentos de diferentes tributos que teria realizado fora dos vencimentos acrescidos da penalidade, uma vez que feitos antes de procedimento de fiscalização, deveriam estar acobertados pelo instituto da denúncia espontânea, considerando que a multa moratória teria caráter punitivo, como esclarece no seguinte trecho (E-fls. 9 ss.):

“1- Atualmente, o Contribuinte que deixar de pagar tributo devido na data de seu vencimento, estará sujeito ao pagamento do valor principal, acrescidos de juros legais calculados pela taxa Selic e multa moratória de 0,33% ao dia, limitado ao máximo de 20%.

2 - Ocorre porém que o Artigo 138 do Código Tributário Nacional, no que se refere a multas, faz uma ressalva quanto a imposição da sanção (multa), em se tratando de pagamento espontâneo.

3 - É claro e notório que o Artigo 138 refere-se às multas punitivas, entretanto a atual legislação prevê a imposição de juros (Selic), de forma a repor a perda pelo pagamento fora do vencimento, logo, em conformidade com o Artigo 138, que exclui a imposição da multa, em se tratando de pagamento espontâneo, nos vemos diante de flagrante ilegalidade praticada pelo Poder Administrativo.

4 - Desta forma, se o Contribuinte deixar de cumprir seu dever tributário seja quanto ao dever de pagar o tributo no vencimento ou quanto ao dever de fazer sua declaração quanto ao tributo, uma vez descumprido qualquer ato, acarretará a imposição de uma sanção, qual seja, imposição de multa, entretanto, se o contribuinte infrator se antecipa, denunciando-se de forma espontânea, seguido do cumprimento de sua obrigação, terá sua responsabilidade elidida, descaracterizando assim, em conformidade com o artigo 138, a imposição de multa.

5 - A Contribuinte aqui Requerente, durante longo período, pagou a multa imposta em virtude de pagamentos de tributos fora de seu vencimento, e quando o fez, já integrou ao pagamento a atualização monetária devida sempre de forma espontânea, ou seja, antes de quaisquer atos administrativos concretos de exigência do cumprimento do tributo, portanto incabível a multa, que aqui caracteriza-se como pagamento indevido.

(...)

18- "Ex positis", é a presente para REQUERER O DEFERIMENTO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DOS VALORES COMPRO VADAMENTE RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE NO PERÍODO DE JULHO DE 1993 A JANEIRO DE 1998, NO VALOR DE R\$1.752.242,79 (UM MILHÃO, SETECENTOS E CINQUENTA E DOIS MIL, DUZENTOS E QUARENTA E DOIS REAIS E SETENTA E NOVE CENTAVOS), NOS TERMOS DO ARTIGO 2º. DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DE N. 210, DE 30/09/2002, POR TER RECOLHIDO O TRIBUTO FORA DA DATA DE VENCIMENTO, DE MANEIRA ESPONTÂNEA, DE FORMA ATUALIZADA E COM IMPOSIÇÃO DE MULTA PUNITIVA, TUDO CONFORME ARGUMENTAÇÃO FÁTICA E JURÍDICA NESTA CONTIDA."

Seguindo o **Parecer n. 315/2002** (E-fls. 119 ss.), o **despacho decisório da Delegacia da Receita Federal de Itabuna/BA** (E-fls. 123 ss.) (i) aplicou o prazo decadencial de cinco anos, afastando a possibilidade de se compensar créditos anteriores a 14.10.1997 e (ii) afastou a denúncia espontânea dos pagamentos realizados depois dos vencimentos por considerar que a multa moratória não teria o caráter punitivo o qual requisitado pelo instituto. Leia-se a seguinte passagem que reflete o critério determinante à decisão:

"Com efeito, relativamente aos períodos de apuração não abrangidos pelo prazo decadencial em que o contribuinte solicita a restituição das multas recolhidas sob o argumento de que o art. 138 do CTN permite a exclusão das mesmas por se tratar de pagamento espontâneo, melhor sorte, como se verá, não assiste ao interessado porquanto a multa a que a citada norma legal se refere é a de natureza punitiva e não a multa moratória cobrada no caso.

11. Dispõe assim o art. 138 do CTN, in verbis:

"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".

12. Cabe destacar que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo devido e seus consectários legais, multa de mora e juros de mora, sendo que o contraditório também repousa na resistência intentada pelo contribuinte infundada — de recolher aos cofres públicos a parcela indenizatória representada pela multa de mora

13. É oportuno salientar que a mora referida no caput do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN) surge - conforme disposto no Código Civil - com o inadimplemento da obrigação no prazo fixado para o seu vencimento. Inexistindo pagamento na data aprazada, perfectibiliza-se a mora e as imposições legais dela decorrentes. Ora, não encontra amparo jurídico a tese sustentada pelo interessado de que a denúncia espontânea da infração fiscal, com o recolhimento do tributo devido, desobriga o contribuinte do pagamento da multa de mora. Na verdade, está o contribuinte dando interpretação equivocada ao disposto no artigo, não podendo, pois, prosperarem os seus argumentos.

14. Com efeito, a todo contribuinte que denunciar, "moto próprio", uma infração à legislação tributária, é dado ver excluída a sua responsabilidade tributária pela infração praticada, com o que terá afastada a aplicação das sanções acaso cabíveis, nos precisos termos do art. 138 do CTN. Isso, contudo, não autoriza a interpretação de que é indevido o pagamento da multa moratória exigida pela Secretaria da Receita Federal, pois a multa de mora não se constitui em penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo, pois, com a multa de

ofício, esta sim revestida de caráter punitivo.

15. Ex vi do exposto, verificada a decadência do direito relativamente à maioria dos recolhimentos efetuados, além da improcedência de se considerar indevido todos os pagamentos em função da não exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea no que se refere à multa moratória, opino pelo indeferimento da solicitação de fls. 01/05. Por derradeiro, proponho que seja o contribuinte cientificado da não homologação da compensação e intimado a efetuar, no prazo de trinta dias da ciência da intimação, o pagamento dos valores compensados indevidamente.”

Em face do referido despacho decisório, a contribuinte apresentou **impugnação** (E-fls. 125 ss.), assim resumida pelo relatório do acórdão recorrido (E-fls. 285 ss.), o qual ora se aproveita:

“Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, Bahia, fls. 124/154, trazendo, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- que o artigo 168, do Código Tributário Nacional, deixa claro que o direito de pleitear a restituição tratada pelos artigos 165, I, extingue-se com o decurso de prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário”, conforme ensina o tributarista Ives Gandra da Silva Martins em sua obra Comentário ao Código Tributário Nacional, volume 2, páginas 376 e 377 (transcrição de fl. nº. 136);*
- que o lançamento seria prerrogativa exclusiva da administração, e, verdadeiramente um poder-dever, e que, para efetuá-lo, a Fazenda Pública tem um prazo decadencial de cinco anos;*
- que, na omissão no referido tempo, a lei cederia homologado o lançamento. ou seja, a Fazenda Pública decai do direito de fiscalizar e já nada mais pode reclamar sobre o lançamento ficto ocorrido no momento em que a obrigação se tornava exigível, como também não pode mais gerar um lançamento de ofício para a mesma finalidade de constituição, ressalvadas as situações de dolo, simulação ou fraude;*
- que a prescrição apontada na decisão impugnada relativa ao pedido de restituição interposto ainda não teria ocorrido;*
- que firmou-se no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que nas ações em que versem sobre tributos lançados por homologação (art. 150 do CTN), o prazo para restituição é de 10 (dez) anos, ou seja, 05 (cinco) anos decadenciais para a Fazenda efetuar a homologação do lançamento (§ 4º), mais 05 (cinco) anos contados a partir da homologação expressa ou tácita das informações declaradas pelo contribuinte, prazo prescricional, portanto, do direito do contribuinte para reaver tributo pago a maior e/ou indevido (art. 168, I, do CTN);*
- que, tratando-se de pagamento sujeito ao lançamento por homologação, para que o Fisco possa exigir o cumprimento da obrigação tributária, necessário se faz que esta esteja lançada, constituindo-se assim, o crédito tributário, pois o lançamento é constitutivo do crédito tributário declarado na ocasião do fato gerador;*
- que a partir da constituição do crédito tributário, é que se pode falar em prescrição, sendo este o marco divisório temporal entre a decadência e a prescrição;*
- que a Fazenda Pública tem o prazo de 05 (cinco) anos para homologar expressamente o lançamento feito pelo contribuinte, sob pena de, não o fazendo, ser tacitamente homologado no quinto e último ano;*
- que somente a partir deste momento, qual seja, da homologação expressa, ou na sua falta, da tácita — na hipótese em que não houve homologação a do prazo de 05 (cinco) anos devidamente constituído pelo contribuinte, pelo órgão administrativo — inicia a fl para que a Fazenda Pública cobre o crédito lançamento;*
- que seria o que se poderia depreender da leitura do parágrafo 4º, do artigo 150,*

e inciso I, do artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme jurisprudência do STJ;

- que, se a Fazenda Pública tem o prazo de 05 (cinco) anos para lançar tributo, mais 05 (cinco) anos para cobrar o seu crédito, da mesma forma, assiste também ao contribuinte o direito de ação pelo prazo de 10 (dez) anos, contados retroativamente da data do despacho que determinou a citação fazendária para ocupar o polo passivo da ação;

- que, se ao contribuinte é dado o direito de ação para discutir pretensos créditos fazendários, lhe assiste então, o direito de buscá-lo dentro do prazo de 10 (dez) anos, tempo este concedido à Fazenda Pública de proceder ao lançamento do crédito tributário e cobrá-lo executivamente, pois, assim, estar-se-ia, pelo menos, respeitando o princípio isonômico consagrado pela Constituição Federal de 1988, propiciando o prazo prescricional de 05 (cinco) anos a ambas as partes (Fazenda e contribuinte), contados da homologação do lançamento, ocorrida após 05 (cinco) anos do fato gerador;

- que a jurisprudência do STJ tem se manifestado no sentido de que o prazo prescricional, nos casos de tributo objeto de lançamento por homologação, começa após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados daquela data. em que se. cie.; homologação tácita;

- que, ademais, o artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91 autoriza cobrar contribuições atrasadas no período de 10 (dez) anos;

- que, se é possível cobrar créditos correspondentes aos últimos dez anos, também pode o contribuinte pleitear a restituição ou compensação em igual período, sob pena de inarredável ofensa ao princípio da isonomia, consagrado no artigo 5º da Carta Magna;

- que a própria Administração Fazendária pacificou a questão em reiteradas de diversas Câmaras do Conselho Científico do Ministério da Fazenda entendendo que não havendo lançamento anterior, a prescrição ocorre somente após 10 anos contados da data do pagamento, ou seja, são cinco anos de prazo decadencial para que o Fisco efetue seu lançamento, mais cinco anos para que o contribuinte reclame seu crédito, compensando-o ou dele se restituindo;

- que, ante a vasta jurisprudência existente e aquelas ali expostas, restaria claro que os pagamentos indevidos, que gerou o crédito pleiteado, não se encontrariam prescritos;

- que a Nota nº 577 do Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal e Coordenação do Sistema de Tributação, de 24 de agosto de 2000, referente a tributos e contribuições federais, decadência e termo inicial, com o fito de impedir a geração de controvérsias sobre o termo inicial para contagem do prazo decadencial a que se refere o artigo 173, do Código Tributário Nacional, concluiu que para as contribuições sociais, inclusive contribuição sobre o lucro líquido e contribuições para o Pis/Pasep, o prazo decadencial será de 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, em plena consonância com o artigo 45, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, já mencionado;

- que o entendimento de que o seu crédito "encontra-se prescrito por considerar-se como marco inicial a data do pagamento do tributo indevidamente pago a maior", desconsiderando o que dispõe o § 40 do art. 150 do CTN, seria totalmente equivocado, devendo ser considerado COIMO ponto de partida do prazo prescricional a data da homologação do lançamento da Autoridade Fazendária, pois seria cediço que a data do pagamento do tributo é o início da contagem do prazo decadencial para que a Fazenda efetue o lançamento;

- que, diante dos fundamentos narrados, deveria ser afastada a prescrição apontada, reformando-se a decisão do parecer impugnado;

- que, no tocante ao mérito, entendia que ao efetuar o pagamento, mesmo com

atraso, antes de qualquer procedimento da administração tendente a cobrança da obrigação, fazendo-o de forma atualizada, enquadrando-se perfeitamente nos preceitos do artigo 138, do CTN, devendo beneficiar-se da redução da multa, posto que esta é meramente punitiva.

- que a aplicação da taxa Selic sobre o tributo em atraso corrigiria monetariamente as diferenças inflacionárias havidas, agregando a taxa de juros oficial para os tributos federais;

- que tal atualização se presta para compensar o Fisco pelo custo financeiro em razão do tempo em que o valor do tributo devido ao Fisco permaneceu em poder do Contribuinte, e, desta forma, a multa imposta não teria natureza moratória, como afirmado no Despacho Decisório, mas sim punitiva, posto que a mora já seria coberta pela atualização imposta pela taxa Selic;

- que, ao fazer incidir tanto a atualização do valor pela Selic (que agrega juros e correção monetária) como a multa, teria-se a reparação em duplicidade;

- que o STJ já teria pacificado a matéria, determinando que a diferença entre os termos 'multa moratória' e 'Multa punitiva' seria pertinente apenas à doutrina para fins didáticos, não fazendo o Código Tributário, ou a legislação ordinária, qualquer distinção entre os termos, de forma que todas as multas teriam caráter punitivo;

- que, durante longo período, pagou a multa imposta em virtude de pagamentos de obrigações tributárias fora de seus vencimentos, e quando o fez, integrou ao pagamento a atualização monetária devida, sendo certo que procedeu assim antes de qualquer ato administrativo concreto de exigência do pagamento por parte da Administração, portanto incabível a multa, caracterizando assim o pagamento indevido pleiteado;

- que, atualmente, o Conselho de Contribuintes já teria firmado posicionamento quanto a questão ali abordada, no sentido de que o CTN não distingue entre multa punitiva e multa moratória, sendo que seriam inexigíveis no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, do CTN;

- que a multa de ofício, também chamada de multa isolada, por vezes imposta pela Administração Pública quando o contribuinte não paga o tributo fora do vencimento não comporta multa moratória, também já foi decidida pelo Conselho de Contribuintes. O entendimento não merece prosperar, haja vista de pluriiterum peio 'Superio';"

Na sequência, anota-se a presença de um **despacho** (E-fls. 185 ss.) registrando que “os débitos informados na declaração de compensação foram confessados na DCTF (fls. 183/184).” (grifos nossos)

Em 10 de novembro de 2004, em razão de incorporação, a interessada requereu a substituição do polo ativo para a inclusão da NESTLÉ BRASIL LTDA (E-fls. 186 ss.)

Passo seguinte, a **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador** (E-fls. 225 ss.), com o **acórdão n. 15-10.970**, indeferiu a solicitação, pelas razões sintetizadas em sua ementa:

“RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. DIREITO.

O direito de pleitear a restituição do indébito tributário decai após 5 (cinco) anos da data da extinção do crédito tributário, a qual, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, inicia-se no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150, do Código Tributário Nacional.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

Incabível a argüição de violação a princípio constitucional na esfera administrativa

visando afastar a aplicação de legislação tributária validamente inserida no ordenamento jurídico pátrio, por transbordar os limites de competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.

Com relação à questão da denúncia espontânea, transcreve-se o que há na decisão acerca do tema:

“No que diz respeito ao mérito da questão — o afastamento da multa de mora pela aplicação do artigo 138, do CTN —, matéria apreciada em relação aos valores recolhidos não alcançados pelo prazo decadencial, compreendendo o período de 15/10/1997 a 28/11/1998, constata-se que a referida multa moratória recolhida pela Interessada estava prevista no artigo 59, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e no artigo 60, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, como segue:

- da Lei nº 8.383, de 1991:

Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

– da Lei nº 9.430, de 1996:

Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

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.

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.

Obs.: os destaques não constam nos originais.

28. Trata-se em verdade de obrigação legal, oriunda de norma regularmente inserida no ordenamento jurídico pátrio, que para ter sua aplicação afastada como assim deseja a Interessada, teria que haver a declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, no controle concentrado, ou, pelos juízes e tribunais inferiores, no controle difuso (artigos 97 e 102, da Constituição Federal), o que, não é aqui demonstrado, uma vez que, conforme já aqui visto, ela não é parte nos arrestos aqui trazidos e, por isso, não pode usufruir dos seus efeitos, conseqüentemente, não se pode aqui afastar a aplicação das referidas leis, sob pena de responsabilidade funcional (art. 141, do CTN), uma vez que vige no direito tributário o princípio da legalidade estrita o que impede à Autoridade Administrativa de agir contrariamente aos ditames legais, conforme já explicitado neste voto nos itens 22 a 26, precedentes, aos quais me reporto.

29. Dessa forma, VOTO para indeferir a solicitação objeto da Manifestação de

Inconformidade de fls. n os. 125 a 154, e negar o Pedido de Restituição no valor de R\$ 1.757.029,68 (um milhão, setecentos e cinquenta e sete mil, vinte e nove reais e sessenta e oito centavos), não homologando a Declaração de Compensação que lhe acompanha.”

Inconformada com a referida decisão, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 242 ss.), renovando as razões anteriormente postas, com destaque para os pontos da inoccorrência de prescrição ou decadência e exclusão da multa moratória nos pagamentos espontâneos efetuados fora do vencimento legal, por força do art. 138 do Código Tributário Nacional, pleito este parcialmente acatado pela turma *a quo*.

Com o **acórdão n. 105-16.353** (E-fls. 285 ss.), decidiu-se que se deveria aplicar o prazo quinquenal, mas se reconheceu a possibilidade de se reaver os valores pagos a título de multa moratória, devido ao seu caráter punitivo, acobertado pelo instituto da denúncia espontânea. Leia-se a sua ementa:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIOS: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999 —

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA – O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de valores pagos indevidamente ou a maior que o devido extingue-se após o transcurso do prazo cinco anos contados da extinção do crédito tributário, e, diante do disposto no artigo 30 da Lei Complementar nº 118, de 2005, para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito à lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado previsto no parágrafo primeiro do art. 150 do mesmo diploma.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA - REPETIÇÃO DO INDÉBITO - O instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional afasta a aplicação da multa de mora na hipótese de recolhimento de tributo em atraso, desde que acompanhado dos juros moratórios e realizado antes de iniciado procedimento fiscal (CSRF/01-03.720).

Pagamentos realizados nestas condições são passíveis de restituição, observado o prazo prescricional de cinco (5) anos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso voluntário interposto por COMPANHIA PRODUTORA DE ALIMENTOS (INCORPORADA POR NESTLÉ BRASIL LTDA.)

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de tempestividade do pedido de restituição conforme decidido pela primeira instância, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso nos períodos não alcançados pela prescrição. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães (Relator) e Luís Alberto Bacelar Vidal. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Irineu Bianchi.”

Na parte que lhe fora desfavorável, a Fazenda Nacional então interpôs **recurso especial** (E-fls. 308 ss.), por contrariedade à lei, sustentando violação ao artigo 61 da Lei n. 9430/96, requerendo a reforma da decisão recorrida para obstar a repetição do indébito relativo aos recolhimentos de multa de mora ocorridos a partir de 14/10/1997, por considerar que “a multa moratória tem caráter punitivo e ressarcimento, de tal modo que a inexistência

de caráter de penalidade da multa moratória — de acordo com o art. 61 da Lei 9.430/96 — obsta o efeito da denúncia espontânea e impede a pretendida restituição”.

O recurso foi recepcionado por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 314 ss.) e foram oferecidas **contrarrrazões** (E-fls. 328 ss.).

Por sua vez, a contribuinte interpôs **recurso especial** (E-fls. 352 ss.), pugnando pela aplicação da contagem decenal do prazo decadencial no caso de tributos sujeito a lançamento por homologação, apresentando os acórdãos n. 202-13.360 e 108-08407 como paradigmas da divergência sustentada.

O recurso também foi recepcionado por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 398 ss.), com ciência da PGFN sem a apresentação de **contrarrrazões** (E-fls. 405).

Passa-se, assim, à apreciação dos recursos.

Voto

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2)

decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, analisando-se nesta oportunidade somente o recurso interposto pela Fazenda Nacional, pelas razões que se observará ao final do voto, consideram-se preenchidos tais requisitos, nos termos dos despachos de admissibilidade, razão pela qual se **VOTA POR CONHECÊ-LO**.

MÉRITO

Passando-se ao mérito, objetivamente, com relação ao recurso da Fazenda Nacional, observa-se que se sustentou a violação ao artigo 61 da Lei n. 9430/96, requerendo a reforma da decisão recorrida para obstar a repetição do indébito relativo aos recolhimentos de multa de mora ocorridos a partir de 14/10/1997, por considerar não possuir caráter punitivo, impedindo os efeitos da denúncia espontânea e, portanto, a pretendida restituição.

Isso porque, o voto vencedor do acórdão recorrido, quanto a esta matéria, girou em torno da qualificação da multa moratoria como punitiva, posicionando-se afirmativamente, como se lê do trecho a seguir:

“Voto Vencedor

Conselheiro IRINEU BIANCHI. Redator Designado

A Câmara, acompanhando o voto do ilustre relator, reconheceu o direito da recorrente de repetir o indébito no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, rejeitando, portanto, a tese dos "cinco mais cinco".

Contudo, em relação ao pedido de restituição concernente às multas moratórias, a convicção do ilustre relator é no sentido de que as mesmas sempre são devidas quando decorrentes de pagamento de tributos em atraso, e via de consequência, negou provimento ao recurso.

Tenho posicionamento diverso. Explico:

É indubitoso que a recorrente efetuou o recolhimento fora dos respectivos prazos, mas antes de qualquer ação fiscal, o que não lhe é defeso, antes, trata-se de permissão legal denominada denúncia espontânea, ex vi do art. 138 do CTN.

Peia denúncia espontânea da infração, criada com a finalidade :: de estimular o contribuinte ao -cumprimento voluntário de suas obrigações, o mesmo pagará o montante do tributo devido, acrescido de juros de mora, tendo excluída sua responsabilidade por infrações.

Da leitura do referido dispositivo legal, infere-se o reconhecimento da remissão do contribuinte que, apesar de se encontrar em atraso, denuncia espontaneamente as faltas que tenha incorrido junto ao fisco, isentando-o de sofrer quaisquer penalidades.

Ou seja, desde que o contribuinte tenha a iniciativa de cumprir seus deveres tributários, goza de exclusão da responsabilidade por infrações, e, por

Assim, havendo espontaneidade, não deve haver penalidade, mas apenas juros moratórios e correção monetária.

Nesse passo, cumpre frisar que a multa moratória não se reveste de caráter indenizatório. Sua natureza é exclusivamente punitiva e não de ressarcimento, como

faz parecer o seu rótulo.

O ressarcimento do Estado, em razão da mora do devedor pelo tributo não recolhido na devida data, é função dos juros de mora.

A esse respeito LÚCIA DO VALE FIGUEIREDO assevera:

Realmente, não se pode afirmar, data venia dos que pensam em contrário, que a multa moratória não seja sanção. Se não se entendê-la como sanção, os juros devidos (esses, sim, constituem-se em autêntica compensação pela mora), seriam bis in idem, situação repelida pelo direito (in RDDT, vol. 63, p. 105).

À multa fiscal resta somente a função de punição, independentemente de ser denominada punitiva ou moratória. Esse é, inclusive, o entendimento do Ministro Cordeiro Guerra, manifestado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 79.635 (STF — pleno — DJ de 16.6.76), confirmado pela sua atual jurisprudência:

A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva — que são a mesma coisa —, sendo devidos, no entanto, juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo-mera indenização • decorrente • do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente do citado artigo 138 do CTN (...) (Ac. un. Da 2ª Turma do TRF da 4ª Região — MAS 96.04.28447-9/RS — Rel. Juíza Tania Escobar, j. 27.02.97 — DJU 20.04.97).

Daí, é lícito concluir que, se a denúncia espontânea é realizada pelo contribuinte, antes de qualquer procedimento fiscal, não há que se falar em pagamento de multa moratória.

O Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido de que a multa de mora não é devida quando houver denúncia espontânea da infração pelo próprio contribuinte, que paga a sua dívida fiscal sem qu' l -à l er ingerência do Erário, DENÚNCIA ESPONTÂNEA — MULTA DE MORA — O instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional afasta a aplicação da multa de mora na hipótese de recolhimento de tributo em atraso, desde que acompanhado dos juros moratórios e realizado antes de iniciado procedimento fiscal (CSRF/01-03.720).

A jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, também é pacífica neste sentido:

Tributário. ICM. Denúncia espontânea. Inexigibilidade da multa de mora. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do art. 138. Recurso Especial conhecido e provido (2ª Turma do STF — Recurso Especial nº 16.672 — São Paulo — j. 05.02.96).

Portanto, não sendo exigível o pagamento da multa de mora nos casos de denúncia espontânea, exsurge legítimo o direito da recorrente em pleitear a restituição dos valores pagos em tais condições, respeitado o prazo prescricional de cinco (5) anos.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito da recorrente em repetir o indébito relativo aos recolhimentos a título de multa de mora ocorridos a partir de 14 de outubro de 1997.”

Ocorre que, não obstante o enfoque que a discussão assumiu nos presentes autos, a questão subsume-se ao teor da Súmula 360 do STJ e também ao que decidido no Recurso Especial n. 1.149.022-SP, julgado sobre a sistemática repetitiva do artigo 543-C, do Código de Processo Civil, segundo os quais não configura denúncia espontânea o pagamento de tributo a destempo quando, sujeito a lançamento por homologação, é declarado pelo contribuinte, nos seguintes termos:

“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 .
Rel. Min. Eliana Calmon, em 27/8/2008.”*

*“RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 - SP (2009/0134142-4)**RELATOR**MINISTRO LUIZ FUX**RECORRENTE**BANCO PECÚNIA S/A**ADVOGADO**SERGIO FARINA FILHO E OUTRO (S)**RECORRIDO**UNIÃO FEDERAL (FAZENDA
NACIONAL)**PROCURADOR**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL**EMENTA*

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO [CPC](#). TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, 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, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora,

pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Voltando-se ao caso concreto, observa-se nos autos que o contribuinte aduz reiteradamente que recolheu tributos sujeitos a lançamento por homologação posteriormente ao seu vencimento, acrescendo a multa moratória, que depois considerou indevida porque alcançada pelo instituto da denúncia espontânea, pretendendo então a sua restituição. Não foi demonstrada qualquer causa que fizesse incidir a exceção autorizada pelo recurso repetitivo, como na situação de retificação do valor declarado.

Por essa razão, entende-se invalidado o crédito pleiteado pela contribuinte, uma vez que, conforme a Súmula 360 do STJ e o Recurso Especial n. 1.149.022-SP, não resta configurado o pagamento a maior sustentado, haja vista que considerada devida a multa moratória, descoberta pela denúncia espontânea.

Assim se julgando o recurso da Fazenda Nacional, resta prejudicado, pois, o julgamento do recurso do contribuinte, uma vez que perde a sua utilidade a ampliação do prazo decadencial, conquanto invalidado o crédito em si, motivo pelo qual não se pode sequer conhecê-lo.

Assim sendo, **vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e NÃO CONHECER o Recurso da contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Processo nº 13558.000739/2002-37
Acórdão n.º **9101-003.278**

CSRF-T1
Fl. 15
