



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 13771.000149/2003-61
Recurso nº 157.778 Voluntário
Matéria IRRF
Acórdão nº 191-00.077
Sessão de 29 de janeiro de 2009
Recorrente CHOCOLATE GAROTO S/A
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 28/02/1994, 31/03/1993, 30/04/1993, 31/05/1993, 29/06/1994, 28/02/2001

Ementa: RESTITUIÇÃO / COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL.

O prazo hábil para pleitear restituição/compensação é de cinco anos após o pagamento indevido realizado, nos termos do artigo 168 do Código Tributário Nacional (CTN) ainda que se trate de tributos classificados como sujeitos a lançamento por homologação. Rejeitada a tese dos dez anos.

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do sujeito passivo pelas infrações tributárias praticadas, não alcança as multas devidas pelo atraso do contribuinte em cumprir as obrigações tributárias, mas somente as multas aplicadas de ofício pela autoridade responsável pelo lançamento tributário, devido à natureza jurídica de cada uma.

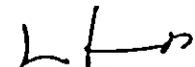
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, não reconhecer o direito creditório sobre os recolhimentos efetuados há mais de cinco anos antes data de interposição do pedido, vencido o Conselheiro Roberto Armond Ferreira da Silva (Relator) que conta o prazo de 10 anos do fato gerador (5+5). 2) No mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, no que tange ao recolhimento efetuado em fevereiro de 2001. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Barros Ottoni e Roberto Armond Feirra da Silva (Relator), que davam provimento, reconhecendo a denúncia espontânea, para fins de restituição da multa de mora, recolhida antes de qualquer procedimento de ofício, bem como da apresentação de DCTF, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada a conselheira Ana Fernandes para redigir o voto vencedor.



ANTÔNIO PRAGA
Presidente



ANA DE BARROS FERNANDES
Redatora Designada

FORMALIZADO EM: 16 ABR 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Marcos Vinícius Barros Ottoni, Roberto Armond Ferreira da Silva, Ana de Barros Fernandes (Relatora) e Antônio Praga (Presidente).

Relatório

O recurso voluntário deve-se ao indeferimento ao pedido de restituição, mediante a forma de compensação, sob a alegação de decadência. O crédito do contribuinte trazido à baila diz respeito ao Imposto de Renda retido na fonte sobre o lucro líquido, referente fevereiro, março e setembro de 1993, junho de 1994 e janeiro de 2001.

O crédito deriva do pagamento de tributos federais com atraso, com a imposição de multa de mora sobre os recolhimentos extemporâneos, assim, *ex vi* do art. 138 do CTN (denúncia espontânea), entende o contribuinte tem direito a tal restituição.

Refuta a tese da decadência mencionada na Decisão do DRJ, amparando-se em jurisprudência do Superior tribunal de Justiça (tese denominada de 5+5 anos).

Sustenta também que a multa paga é indevida, haja vista ter se operado o instituto da denúncia espontânea, *ex vi* do art. 138 do CTN.

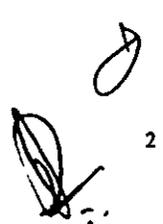
Cita farta jurisprudência para que sustenta a sua tese.

Eis a síntese do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro ROBERTO ARMOND FERREIRA DA SILVA, Relator

O cerne da discussão travada neste feito - decadência e denúncia espontânea - desde longa data é objeto de questionamentos, quer no âmbito administrativo, quer no âmbito judicial, havendo vasta jurisprudência, ora num sentido, ora noutro, tudo a depender da composição do órgão julgador.



2

Essa insegurança jurídica traz dúvida sobre a aplicação do direito, desassossego aos contribuintes e é motivo de reiterados e repetitivos processos nas searas administrativa e judicial.

Pois bem, com o devido respeito às doutas opiniões em contrário, as quais têm sólidos argumentos, venho me posicionando, a fim de prestigiar o princípio da segurança jurídica, em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça.

Dessa maneira, acerca da decadência, sigo a orientação sufragada pela Corte Superior, bem exposta no voto do Min. HUMBERTO MARTINS, *in AgRg no REsp 1044346 / SP, DJ 17/06/2008, DJ 26.06.2008 p. 1, in verbis*:

Sobre a prescrição, com fulcro nos arts. 150, § 4º, e 168 do CTN, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na assentada de 24 de março de 2004, adotou o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição dá-se após expirado o prazo de cinco anos, contado do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. Precedente: "1. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que, o prazo prescricional para a propositura da ação de compensação/repetição de tributos sujeitos a lançamento por homologação inicia-se decorridos cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, computados a partir do termo final do prazo atribuído à Fazenda Pública para aferir o valor devido referente à exação - tese dos "cinco mais cinco" (AgRg no Ag 918.186/PE, Rel. Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região), Segunda Turma, julgado em 8.4.2008, DJ 2.5.2008, p. 1).

Por conseguinte, o acórdão a quo encontra-se em descompasso com a jurisprudência pacífica do STJ, a qual entende legal a prescrição decenal do direito de pleitear a restituição ou a compensação de tributos declarados inconstitucionais. Precedente: "para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição dá-se após expirado o prazo de cinco anos, contado do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita" (AgRg no REsp 975.254/SP, relatado por este Magistrado, Segunda Turma, julgado em 8.4.2008, DJ 17.4.2008, p. 1.)

Na hipótese dos autos, frise-se que o marco prescricional para a repetição de indébito ocorre a partir de dez anos que antecedem a propositura da ação, isto é, as parcelas anteriores a esta data, caso existam, estarão prescritas.

Naquele mesmo voto está consignada a orientação daquele Pretório acerca do art. 4º da Lei Complementar n. 118/2005, a qual acompanho:

Prima facie, o STJ, por intermédio da sua Corte Especial, no julgamento da AI no REsp 644.736/PE, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da Lei Complementar n. 118/2005, a qual estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, porquanto ofende os princípios da autonomia, da independência dos



poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

Para bem dilucidar a questão, cite-se trecho do aludido art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar n. 118/05, declarado inconstitucional pela Corte Especial, verbis: "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei n.º 5.107, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional."

Da exegese do excerto, denota-se a retroatividade inadmissível sob o prisma do ordenamento pátrio. Nesse sentido: "1. A Corte Especial do STJ, no julgamento da AI no REsp 644.736/PE, declarou que a segunda parte do art. 4º da Lei Complementar n. 118/2005 – que determina a aplicação retroativa de seu art. 3º para alcançar inclusive fatos passados – é inconstitucional, visto ofender os princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada." (EDcl no REsp 889.273/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 7.8.2007, DJ 20.8.2007, p. 260).

Precedente: "1. a Corte Especial, na argüição de inconstitucionalidade no REsp 644.736/PE, acolheu o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei n.º 5.107, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005. 2. Agravo Regimental improvido." (AgRg no Ag 829.014/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 7.8.2007, DJ 16.8.2007 p. 312).

O STJ, aliás, consolidou como marco para aplicação da LC 118/05 o instante de pagamento do tributo; para pagamentos realizados antes da vigência da lei complementar mencionada, é decenal o prazo prescricional da pretensão restituitória; pagamentos efetivados posteriormente à entrada em vigor da lei, válido o quinquênio legal.

Nessa quadra, considerando o momento em que ocorreu o pagamento das exações, das quais se busca a repetição, vejo como aplicável *in casu* o prazo decenal.

Sobre o tema denúncia espontânea eis a minha posição, já exposta noutros votos:

De fato o art. 138 do CTN não faz essa distinção entre multa punitiva e multa moratória, a única exceção é que seja antes do início de qualquer procedimento administrativo.

No escólio de Carlos Maximiliano¹ esta é a regra de hermenêutica que deve vigorar: "quando o texto menciona o gênero, presumem-se incluídas as espécies respectivas; se faz referência ao masculino, abrange o feminino; quando regula o todo; compreendem-se também as partes. Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o conteúdo". Em suma, "ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus"²

¹ In Hermenêutica e aplicação do Direito 9. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1979, p. 246

² "Onde a lei não distingue, não pode o interprete distinguir"



Nesse sentido, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Terceira Turma / ACÓRDÃO
CSRF/03-04.260 em 21.02.2005*

INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA

ADUANEIRO - MULTA DE MORA - Não se há de aplicar a multa moratória quando o contribuinte recolheu, antes de qualquer medida de fiscalização relacionada à infração, a diferença de imposto acrescida dos juros moratórios, estando perfeitamente caracterizada a denúncia espontânea, conforme o art. 138 do CTN.

Recurso especial negado.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

O Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias acompanhou o Conselheiro Relator pelas suas conclusões.

Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente

Publicado no DOU em: 26.12.2006

Relator: Henrique Prado Megda

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS

*Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO
CSRF/01-04.836 em 16.02.2004*

IRF Ano: 1998 e 1998

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA MORATÓRIA - Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrigada pela exceção prevista no art. 138 do CTN, o recolhimento de tributos antes de qualquer procedimento da administração tributária.

Recurso conhecido e improvido.

Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, José Ribamar de Barros Penha e Manoel Antonio Gadelha Dias.

Edison Pereira Rodrigues - Presidente

Publicado no DOU em: 16.08.2005

Relator: Dorival Padovan

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado: DZSET SOLUÇÕES E SISTEMAS PARA COMPUTAÇÃO LTDA.

Nas sempre preciosas explicações de Geraldo Ataliba³, sobre o tema em comento:

A legislação tributária – seguindo técnica moderna, na forma de concepções avançadas, em matéria de organização racional e econômica da arrecadação – tem tentado buscar a conciliação mais equilibrada possível entre a coercibilidade e a dissuasão. Assim, ao lado de disposições punitivas com finalidades intimidativas e repressivas, foram surgindo normas e estímulo e prêmio, com aquelas harmonizadas, tudo visando assegurar a mais completa adequação dos

³ Espontaneidade no procedimento tributário, in revista de Direito Mercantil, 13/32

comportamentos dos contribuintes (e terceiros) às exigências da legislação tributária.

No direito tributário, surgiu o instituto da espontaneidade como medida oportunista, que busca a comodidade do fisco e o incremento da arrecadação mediante a criação de um estímulo eficaz ao cumprimento espontâneo dos deveres e obrigações estabelecidos na lei fiscal.

Cria-se, assim, disposição legal que exige de penalidades, ou as reduz e mitiga, no caso de cumprimento espontâneo de deveres e obrigações fiscais. Poupa-se o fisco de muita vigilância, diligência empenho e trabalho, pelo que se compensa amplamente o produto financeiro das sanções de que abre mão.

Pois bem, a posição do STJ, nos termos da lavra do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI⁴, é firme em prestigiar o mandamento emanado do art. 138 do CTN, in verbis:

1.A jurisprudência assentada no STJ considera inexistir denúncia espontânea quando o pagamento se referir ao tributo constante de prévia Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei. Considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência (constitui) do crédito tributário, e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN (Precedentes da 1ª Seção: AGERESP 38069/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.06.2005; AgRg nos REsp 332.322/SC, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 21/11/2005).

2. Entretanto, não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo (Precedente: AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005).

3 Esta Corte já se pronunciou no sentido de que "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 artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação" (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.1998).

Este Conselho também tem manifestações no mesmo sentido:

1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-16.274 em 26.01.2007

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX.: 1999

⁴ REsp 835634 / MG - DJ 29.06.2007 p. 498

J
[assinatura]

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - DESCABIMENTO DA MULTA DE MORA-Segundo o art. 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, exclui a responsabilidade pela infração, inclusive a penalidade decorrente do pagamento em atraso, denominada "multa de mora". Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça. - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA ISOLADA - TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA - Incabível o lançamento da multa de ofício isolada do art. 44, I, § 1º, II, da Lei n. 9.430/96, pelo não recolhimento da multa moratória, quando amparado o contribuinte pelo instituto da denúncia espontânea.

Recurso provido.

Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário.

JOSÉ CLÓVIS ALVES - PRESIDENTE.

Publicado no DOU em: 09.04.2008

Relator: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

Recorrente: PREVÊ SOCIEDADE CIVIL DE ENSINO LTDA.

Recorrida: 5ª TURMA/DRJ EM RIBEIRÃO PRETO/SP

*1º Conselho de Contribuintes / 4a. Câmara / ACÓRDÃO 104-20.653
em 18.05.2005*

IRF - Ano(s): 1998

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO - 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 à lei. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte que denuncia espontaneamente ao fisco o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do artigo 138, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA ISOLADA - TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, PORÉM ANTES DO INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA - É incabível a multa de lançamento de ofício isolada prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, item II, da Lei nº 9.430, de 1996, sob o argumento do não recolhimento da multa moratória de que trata o artigo 61 do mesmo diploma legal, visto que, para qualquer dessas penalidades, impõe-se respeitar expresso princípio insito em Lei Complementar - Código Tributário Nacional - artigo 138.

Recurso provido.

Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Beatriz Andrade de Carvalho (Relatora), Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

Publicado no DOU em: 06.09.2007

Relator: Nelson Mallmann - Redator Designado

Recorrente: CCA MOTOS LTDA.

Recorrida: 4ª TURMA/DF-BRASÍLIA/DF

Diante do exposto, voto pela procedência do pedido de restituição.

Sala das Sessões (DF), em 29 de janeiro de 2009

ROBERTO ARMOND FERREIRA DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, Redatora Designada

O assunto preliminar em tela – prazo prescricional da restituição de tributos federais, da modalidade lançamento por homologação – já foi acirradamente debatido nesse Conselho Administrativo.

Curvo-me, todavia, à corrente majoritária desse colegiado, senão já pacificada, muito bem espelhada no voto vencedor da i. conselheira Sandra M Faroni, proferido no Acórdão 101-96.505, que ora transcrevo parcialmente:

A questão posta a este Colegiado se centra na determinação do termo inicial para a contagem do prazo de extinção do direito de pleitear a restituição de indébito tributário.

O Código Tributário Nacional assim trata desse direito creditório:

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 hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

[...]

Como se vê, como regra geral, em casos de pagamento indevido ou a maior, o direito de pleitear a restituição se extingue com o prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito.

Em se tratando de tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo extingue o crédito sob condição resolutória o que significa dizer que, feito o pagamento, os efeitos da extinção do crédito se operam desde logo, estando sujeitos a serem resolvidos se não homologado o procedimento do contribuinte, expressa ou tacitamente.

Não se desconhecem as manifestações do STJ no sentido de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo de cinco anos é a data em que se considera homologado o lançamento (tese dos "cinco mais cinco" que predomina no STJ). Essa tese, todavia, peca pela falha de dar à condição resolutória efeitos de condição suspensiva, elevando o prazo para até 10 anos.

A correta interpretação para a contagem do prazo para pleitear a restituição, a meu ver, é aquela que vem sendo dada pelo Conselho de Contribuintes, traduzida na ementa do Acórdão nº 108-05.791, de 13 de julho de 1999:

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA – INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN - O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.

Assim, em situações normais, o termo inicial para o prazo de cinco anos para pleitear a restituição é a data do pagamento. [...]

No presente caso, uma vez não alegado que o indébito se exteriorizou no contexto de situação conflituosa, o termo inicial para a contagem é a data em que se efetivou o pagamento, quando o débito foi extinto sob condição resolutória.

Para a hipótese em que o indébito decorre de recolhimentos por estimativa e apuração de saldo negativo na declaração de ajuste, havia uma particularidade quanto à fixação do termo inicial, em razão de disposições legais específicas, resultando numa interpretação mais favorável ao contribuinte. De fato, o art. 40 da Lei 8.981/95, revogado

pela Lei 9.430/96, expressamente estabeleceu o termo inicial para a compensação e para a alternativa assegurada ao contribuinte de requerer a restituição. Nos termos da lei, ficou estabelecido o mês de abril do ano subsequente como o termo inicial para a compensação do saldo e o dia seguinte à entrega da declaração para a alternativa de pedido de restituição. (grifos pertencem ao original)

Não possuindo a conhecida decisão do Superior Tribunal de Justiça efeito *erga omnes* ou vinculante, adoto o raciocínio acima esposado para rechaçar a tese dos dez anos de direito à restituição dos tributos federais, ditos lançados por homologação.

No presente caso, a Per/Dcomp foi protocolizada em 13/02/2003 e, de plano, encontram-se prescritas as restituições pleiteadas relativas aos pagamentos efetuados em 28/02/94, 31/03/93, 30/04/93, 31/05/93 e 29/06/94.

Restaria a parcela pleiteada relativa a 28/02/2001.

Todavia, adentrando ao mérito do debate instaurado, a restituição pleiteada pela contribuinte refere-se a recolhimentos efetuados a título de multas moratórias, decorrentes dos pagamentos espontâneos realizados fora do prazo estipulado legalmente.

Não assiste razão à recorrente, *data venia* posições contrárias.

Multas moratórias recolhidas espontaneamente não são alcançadas pelo disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, que trata da denúncia espontânea e a exclusão de responsabilidade do sujeito passivo, ou agente, diante da prática de infrações tributárias e, por conseguinte, não são suscetíveis de restituição.

A questão ora debatida centraliza-se na interpretação do alcance do artigo 138 do 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 depende de apuração.

O referido artigo está inserido, no Código Tributário Nacional – CTN, na Seção intitulada ‘Responsabilidade por Infrações’, acompanhado de outros preceitos que claramente dispõem sobre as responsabilidades objetiva e pessoal do agente infrator.

Sistematicamente, vemos que, em seqüência lógica, o legislador guardou para o final da matéria tratada, infrações tributárias e responsabilização de seus agentes, a válvula de escape para que o contribuinte não fosse penalizado pela sua conduta.

Equivale, ao meu ver, à figura penal do arrependimento eficaz. Todavia, não trata o legislador da mora, do atraso, no pagamento dos tributos que deveriam ser recolhidos observando o prazo estipulado em norma.

A tese defendida em *contrario sensu* esbarra, ao meu ver, em não situar sistematicamente a multa moratória no ordenamento jurídico como um todo, quiçá no próprio Código Tributário Nacional.

A despeito da mora ser *penalizada* com essa multa, em se tratando de matéria tributária, em absolutamente nada se confunde com as multas denominadas *de ofício*, essas sim inerentes às infrações tributárias que geram a responsabilização e a penalização propriamente ditas do contribuinte.

A mora da conduta do contribuinte, na verdade, saliente-se é recomposta financeiramente para o fisco na área tributária de igual forma que o é na área cível, entre os particulares na área do direito privado, com aplicação de percentual distintamente inferior àquele quando o sujeito passivo da obrigação tributária sofre a ação fiscal.

Ora, incongruente é se admitir que os prazos legais não precisam ser observados pelos contribuintes porque o legislador tributário sempre, de antemão, garantiu-lhes aberração jurídica dessa natureza, ou seja, incluiu no Código Tributário da nação um aplicativo que mataria, antes de nascer, qualquer norma que impusesse prazos a serem cumpridos.

Pois se a norma, seja de que ramo do direito for, impõe um prazo, este deve ser cumprido, sob pena de que sofra-se uma determinada sanção. Se adotarmos a tese do voto ora vencido, se não cumprido o prazo legal, o contribuinte poderia, a seu bel prazer, cumpri-la quando bem lhe aprouver; e se, antes de cumprir a norma quando bem entender, for fiscalizado, aí também não lhe será exigida a multa por não ter cumprido suas obrigações a tempo, já que, nesses casos, a multa cominada legalmente é a multa de ofício, regular ou qualificada, devida pela ação fiscal.

Portanto, a dedução lógica e jurídica que se obtém é que se o dispositivo 138 ora em questão foi redigido na intenção de exonerar os contribuintes das multas de natureza moratória, sejam nas obrigações principais ou acessórias, todas as normas tributárias que fixam prazos para o cumprimento de tais obrigações são inócuas, por lhes faltar sanção correlata para o seu cumprimento.

E, saliente-se, padecem de ilegalidade visto contrariar frontalmente a lei com reconhecido *status* de lei complementar.

Todavia, quaisquer das normas tributárias que fixam o elemento temporal para o cumprimento das obrigações não foram objeto de ação desconstitutiva de seu caráter legal, e tratando-se de Direito Público, cogente a todos os contribuintes.

Nesse diapasão, transcrevo o art. 74 da Lei nº 7.799/1989:

Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data de vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculado sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente. (Grifou-se)

Outros diplomas legais posteriores trataram do tema: Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 3º; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 59; e Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61:

Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, 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.

J

calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Grifou-se)

Até serem banidas as normas que fixam os prazos para o cumprimento das obrigações tributárias, principais ou acessórias, repito, conservo o meu voto em preservá-las e atentar para a sua observância, não retirando os preceitos legais do ordenamento jurídico vigente que cominam as sanções devidas pelo adimplemento nos prazos estipulados legalmente.

O ordenamento jurídico é harmônico e o artigo 138 regula, implicitamente, as multas punitivas por excelência, no caso, aplicadas pela autoridade fiscal. No caso de constatada infração tributária pela autoridade lançadora, se o contribuinte já houver recolhido o tributo devido acompanhado dos acréscimos moratórios, não poderá ser penalizado, por pior que tenha sido a infração praticada, nem mesmo para sentir a dura mão do Estado.

Exemplifico: se o contribuinte contumaz em utilizar-se de notas frias para forjar despesas dedutíveis, se arrepende e, antes do procedimento fiscal iniciar-se, recolhe os tributos devidos, acrescidos das sanções legais decorrentes do atraso dos pagamentos, ainda que constatado pelo fiscal o registro na contabilidade de tais notas inidôneas, não poderá penalizar o contribuinte pela prática dessa conduta hedionda, tributariamente se tratando, por causa do instituto da denúncia espontânea.

Só por amor à análise ao sistema jurídico como um todo, harmônico que é, no caso exemplificado acima, sequer poderá o contribuinte que largamente se utilizou de fraude escancarada ser denunciado penalmente, visto que o pagamento do tributo e acréscimos legais, extinguem a punibilidade.

A tese antagônica, *data venia* máxima, fundamenta-se em observação singela e isolada do sistema jurídico, não só tributário, mas amplo.

A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos/contribuições.

Cito o Acórdão nº 108-04586 do Primeiro Conselho de Contribuintes, para demonstrar que o assunto é polêmico, longe de estar pacificado:

Denúncia espontânea. Alcance do artigo 138 do CTN. Tributo declarado e não pago. Multa de Mora: O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, na forma do artigo 150 do CTN. (Grifou-se)

A doutrina, também se pronuncia a favor do entendimento ora esposado. PAULO DE BARROS CARVALHO, tem se pronunciado nesse sentido:

Modo de exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela Autoridade Administrativa,

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

Quanto aos acórdãos judiciais invocados, não podem balizar a presente decisão visto serem os julgadores administrativos vinculados às normas vigentes.

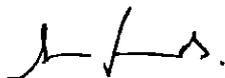
Nesse sentido preceitua a Medida Provisória nº 449/08:

Art. 23. O Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“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.”

Destarte, acompanho o decidido em primeira instância, e voto no sentido de não deferir a Per/Dcomp – pedido de restituição de fls. 01, não homologando, por consequência a declaração de compensação de fls. 02 a 04.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2009



ANA DE BARROS FERNANDES

