



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13804.006780/2002-68  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-006.793 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de outubro de 2023  
**Recorrente** TAM LINHAS AÉREAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2002

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. CONFIGURAÇÃO.**

Conforme julgado pelo STJ em regime de recursos repetitivos (REsp 1102577/DF) e pela súmula CARF nº 91, aos pedidos de restituição pleiteados administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos (tese dos “cinco mais cinco”), contado do fato gerador.

**MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MORA. STJ. REPETITIVO. PARCELAMENTO.**

A denúncia espontânea, regida pelo artigo 138, do CTN, não é aplicável na hipótese de parcelamento de débitos, conforme orientação do Superior Tribunal de Justiça, em recurso especial submetido ao regime de recursos repetitivos (Resp 1102577).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga e Andre Luis Ulrich Pinto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP I, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte, contra o Despacho Decisório de fls. 247/254, o qual não reconheceu o direito creditório referente a débitos de IRPJ e CSLL alegadamente pagos a maior, no valor histórico de R\$ 832.686,73, e, por conseguinte, não homologou as compensações a ele correlatas.

Conforme consta no Despacho Decisório, parte dos créditos pleiteados pelo contribuinte se encontravam fulminados pela decadência, nos termos do art. 165 do CTN, tendo em vista já ter transcorrido mais de 05 anos entre a data de formalização do pedido – 29/08/2002 – e a da realização dos pagamentos – valores recolhidos até 29/08/1997.

Com relação à parcela não decaída, consigna que se refere ao valor da multa de mora recolhida no pagamento de débitos de IRPJ e CSLL pagos a destempo, sobre os quais o contribuinte entende que se aplicaria o instituto da denúncia espontânea. Segundo a Autoridade Fiscal, a denúncia espontânea não exclui o pagamento de multas de natureza moratória, de modo que o recolhimento efetuado pelo contribuinte seria devido, e o direito ao crédito afastado.

Tendo tomado ciência acerca do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 262/269) pugnando pelo reconhecimento integral do seu direito creditório, e pela homologação das compensações declaradas, sob a alegação de que:

- a) O direito creditório não se encontra decaído, e que o método de contagem utilizado pela Autoridade não se mostra correto, já que no presente caso, a contagem deve se dar nos termos do § 4º do art. 150 do CTN;
- b) Que é entendimento pacífico do STJ, o de que o prazo para pleitear a compensação/repetição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de cinco anos contados do dies ad quem da Fazenda Pública para homologar o discutido crédito, vale dizer, a decadência só se opera no prazo-de dez anos a contar da data em que o Fisco teve ciência do lançamento tributário;
- c) Que ainda que não fosse esse o caso, não estaríamos diante de hipótese de decadência, mas de prescrição do direito em pleitear a restituição do indébito, contados a partir da data dos pagamentos, que no caso, se deram no âmbito de parcelamentos – de n.º 13805.001495/95-97, n.º 13805.001496/95-50, n.º 13805.001497/95-12 e n.º 13805.001498/95-95 –

, cujos pagamentos ocorreram entre setembro de 1997 e março de 2000, de modo que a prescrição do direito do contribuinte em pleitear a restituição do indébito somente ocorreria entre setembro de 2002 e março de 2005;

- d) Que, por se tratar de parcelamento, o início da prescrição somente se dá após o pagamento da última parcela, de modo que sob qualquer ótica, o direito pleiteado não se encontra fulminado;
- e) Que o direito ao crédito se baseia no fato de que os recolhimentos efetuados no âmbito do parcelamento, tiveram a multa de mora incluída, e que ela não seria devida ante a ocorrência da denúncia espontânea;
- f) Que a compensação que cabe à Fazenda Nacional pelo pagamento parcelado de tributos, é a inclusão de juros moratórios e correção monetária, já que qualquer tipo de inclusão de multa consiste em punição, incabível ao contribuinte que voluntariamente denuncia sua dívida tributária e pede seu parcelamento;
- g) Por fim, que a jurisprudência dos Tribunais brasileiros tem reiteradamente reconhecido, o descabimento da inclusão de multa em casos de denúncia espontânea, especialmente quando não houver qualquer procedimento fiscal prévio.

Posteriormente, a 64ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP I, proferiu o Acórdão n.º 16-16.115 (fl. 282/302) abaixo ementado:

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-Calendário: 2002

#### REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA.

O prazo para se pleitear a restituição de valores pagos indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do CTN, tendo ocorrido a decadência em relação aos pagamentos efetuados antes de 29/08/1997.

#### RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA. DESCABIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A alegação de que o instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) excluiria a exigência da multa de mora no pagamento espontâneo de tributo em atraso não possui fundamento, quer no CTN, quer na legislação Ordinária.

#### PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. NÃO RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO.

Não reconhecido o direito creditório, indefere-se o pedido de restituição, não se homologando a compensação pleiteada.

Solicitação indeferida

Em síntese, a DRJ externou o entendimento de que o direito de pleitear o indébito tributário deve ser exercido no prazo decadencial de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, que no caso ocorreu com o pagamento, via parcelamento, nos termos do inciso I do art. 156 do CTN. Ao analisar os documentos acostados aos autos, verificou que, ao contrário do que afirmado pelo contribuinte, os pagamentos ocorreram entre 31/03/95 e 31/03/00, de modo que entendeu assistir razão à Autoridade Administrativa, ao reconhecer a decadência do direito com relação aos pagamentos realizados antes de 29/08/97.

Ademais, consignou que não se aplicaria ao caso, a tese da decadência no prazo de 10 anos, para os tributos cujo lançamento se dá por homologação, já que o reconhecimento de dívida que se buscou extinguir via parcelamento, não tem relação direta com lançamento por homologação, bem como porque, no caso desses tributos, o pagamento antecipado já extingue o crédito (fazendo nascer o direito a pleitear os valores recolhidos indevidamente), muito embora, por se tratar de atividade de iniciativa do contribuinte, sem prévia manifestação do Fisco, submete-se o lançamento à homologação posterior, seja ela tácita ou expressa.

No mérito, menciona que a incidência da multa de mora, no caso de pagamento espontâneo, tem fundamento legal no art. 161 do CTN, e no artigo 61 da Lei n.º 9430/96, e que para conciliar esses dispositivos ao comando do art. 138 do CTN, seria forçoso concluir que a infração passível de exclusão pela denúncia espontânea, é aquela passível de punição mediante lançamento de ofício, pois, caso contrário, estaria sendo suprimida do sistema tributário, a aplicação da multa de mora.

Além disso, sustentou que o art. 138 do CTN integra a seção denominada “Responsabilidade por Infrações”, que são aquelas passíveis de punição a ser imposta pela autoridade administrativa (multa de ofício), em sede de procedimentos de fiscalização, ficando tacitamente excluída a preocupação com a multa moratória, uma vez que esta não é lançada pelo Fisco e, sim, “autolancada”, pelo próprio contribuinte, com o intuito de compensar os danos causados ao patrimônio público pelo atraso no recolhimento do tributo.

Por fim, salientou que a distinção da natureza das multas de ofício e moratória, estaria evidenciada pelo fato de que ambas são mutualmente excludentes, não podendo incidir em concomitância sobre o mesmo fato, pois, quando incidir a multa de mora, não haverá a incidência da multa de ofício, conforme entendimento fixado no Parecer Normativo COSIT n.º 61/79.

Ciente do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 305/323), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, valendo destacar, no entanto, a alegação de que:

- a) É equivocada a argumentação da Fazenda no sentido de que não existe confissão espontânea quando ocorre declaração expressa do objeto do

pedido de parcelamento, na Declaração de Imposto de Renda e na DCTF dos meses correspondentes, pois para os requisitos do art. 138 do CTN é indiferente se houve ou não prévia de declaração ou apuração do tributo, o que importa é que o contribuinte efetue o pagamento antes de ser cobrado, sendo irrelevante se o montante está ou não registrado na escrita contábil ou fiscal ou se o crédito foi declarado ou não;

- b) Que o fato de o Recorrente ter sido compelido a assinar uma confissão de dívida, para ver deferido seu pedido de parcelamento, não implica na necessidade de suportar os prejuízos decorrentes dos valores recolhidos indevidamente, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda;
- c) Que, como o valor confessado não corresponde à totalidade do tributo devido, a confissão de dívida e consequente parcelamento, são absolutamente irrelevantes, não gerando qualquer obrigação tributária, prevalecendo-se os fatos verdadeiros sobre o confessado.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Da análise dos autos é possível se depreender que duas são as questões de mérito em debate: (i) aplicação do prazo quinquenal para recolhimentos, entendidos como indevidos, realizados entre os anos de 1995 e 2000; (ii) incidência da denúncia espontânea para fins de afastamento da multa de mora para débitos parcelados. Por sua vez, o pedido de restituição foi protocolado em 29/08/2002.

Pois bem. No que se refere à aplicação do prazo quinquenal ou a tese dos 5+5 a questão se resolve com a aplicação da Súmula CARF n. 91 de aplicação vinculante por este Conselho:

Súmula CARF nº 91:

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Nestes autos, o pedido de restituição/compensação de recolhimentos indevidos e a maior foi protocolado em 29/08/2002 e, aplicando-se o entendimento do e. STF conjugado com a Súmula CARF n. 91, reconhece-se à contribuinte o direito ao ressarcimento relativo aos pagamentos ocorridos nos dez anos antecedentes à essa data. Assiste razão ao contribuinte neste ponto.

O segundo ponto de mérito, portanto, trata da aplicabilidade ou não da denúncia espontânea no caso de parcelamento de débitos espontaneamente confessados.

Pois bem, sempre me posicionei academicamente na defesa da exclusão da incidência da multa de mora também nos casos de parcelamento de débitos tributários. Adoto tal interpretação à partir da análise da própria dicção do art. 138 do CTN, senão vejamos:

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.

Ora, ao meu ver a interpretação que tenho do normativo legal é a de que nem sempre a denúncia espontânea é acompanhada do pagamento integral do tributo acrescido dos juros de mora. Se não fosse assim, não haveria a necessidade do termo “se for o caso”. Nesse sentido já me manifestei em diversos artigos acadêmicos<sup>1</sup>.

Entretanto, embora não concorde com a interpretação adotada, não posso deixar de reconhecer que tal debate encontra-se fulminado por decisão do STJ em sede de recurso repetitivo:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.
2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (Resp 1102577, Primeira seção, Relator Ministro Herman Benjamin, DJ de 18/05/2009)

Como não poderia deixar de ser, essa também é a posição unânime da CSRF:

---

<sup>1</sup> <https://www.migalhas.com.br/depeso/11095/o-parcelamento-do-debito-fiscal-e-a-denuncia-espontanea>

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. CONFIGURAÇÃO.**

Conforme julgado pelo STJ em regime de recursos repetitivos (REsp 1102577/DF) e pela súmula CARF n.º 91, aos pedidos de restituição pleiteados administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos (tese dos “cinco mais cinco”), contado do fato gerador.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EQUIPARAÇÃO DE PARCELAMENTO À PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. MULTA MORATÓRIA. MANTIDA.**

Conforme pacificado pelo E. STJ, pagamento e parcelamento não se confundem para caracterizar a denúncia espontânea, sendo devida a exigência da multa moratória. (Acórdão n. 9101004.260 de 09/07/2019 – Relator Cons. Demetrius Nichele)

**MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MORA. STJ. REPETITIVO. PARCELAMENTO.**

A denúncia espontânea, regida pelo artigo 138, do CTN, não é aplicável na hipótese de parcelamento de débitos, conforme orientação do Superior Tribunal de Justiça, em recurso especial submetido ao regime de recursos repetitivos (Resp 1102577). (Acórdão n. 9101-004.321 de 07/08/2019 – Relatora Cons. Cristiane Silva Costa)

Assim, levando-se em consideração a jurisprudência pacífica sobre o tema, bem como a posição do STJ firmada em sede de recurso repetitivo, de observância obrigatória por este Conselho, não há como acolher a tese do contribuinte.

Desta feita, oriento meu voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva