



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

Processo nº 13811.004650/2003-82
Recurso nº 868.299 Voluntário
Acórdão nº **1102-00.765 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de julho de 2012
Matéria RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.
Recorrente LARK S/A MAQUINAS E EQUIPAMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 25/10/1993 a 14/08/2003

PRAZO PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

O regramento estabelecido pelo artigo 3º da Lei Complementar no 118/2005 aplica-se somente aos pedidos de restituição formalizados após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005 (STF/RE 566.621/RS, sessão de 04/08/2011, DJ 11/10/2011). No caso de pedidos de restituição formalizados antes daquela data, aplica-se o prazo de dez anos com termo inicial na data do fato gerador, conforme entendimento consolidado no STJ.

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. PAGAMENTO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O recolhimento de tributo, quando a destempo, deve-se fazer acompanhado do acréscimo de multa de mora. Tendo o recolhimento sido feito fora do prazo de vencimento do tributo, não configura indébito o pagamento da parcela relativa à multa de mora devida, nos termos da legislação vigente. Não há nos autos provas de que o sujeito passivo estivesse amparado pelo instituto da denúncia espontânea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho, Silvana Rescigno Guerra Barretto e João Carlos de Figueiredo Neto.

Documento assinado digitalmente.

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2012 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 31/07/2012 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 31/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Impresso em 01/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, José Sérgio Gomes, e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra interposto por LARK S/A MAQUINAS E EQUIPAMENTOS, contra acórdão proferido pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – DRJ/SPI, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – Derat/SP, que, por sua vez, indeferiu o pedido o pedido de restituição de multas de mora e não homologou a Declaração de Compensação apresentada.

O caso foi assim relatado pela DRJ:

“Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em face do despacho decisório de fls. 57/66, pelo qual a DERAT/DIORT/EQUIR/SPO, analisando o formulário protocolizado a fl. 01 e retificado a fl. 33, decidiu indeferir o pedido de restituição referente a pagamentos indevidos de multas de mora efetuados entre 25/10/93 e 14/08/2003 (fls. 19 a 31) e não homologar a DCOMP vinculada ao crédito pleiteado, a fl. 52.

O pedido de restituição retificador foi apresentado em 11/11/2003 (fl. 32) e o despacho decisório recorrido, em 12/09/2008 (AR a fl. 68).

Conforme relatado no despacho decisório recorrido:

- A requerente não acostou os DARFs de recolhimentos que pretendeu fossem restituídos, apenas acostou a fls. 19/31 planilha da restituição pretendida;
- A teor dos arts. 156, I, e 165, I, do Código Tributário Nacional, do Ato Declaratório SRF nº 96/99, que acolheu o Parecer PGFN/CAT nº 1538/99, o prazo para pleitear restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou a maior extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário, ou seja, do pagamento efetivo do tributo. Assim, os pagamentos efetuados anteriormente a 12/09/98 foram alcançados pelo prazo decadencial;
- A partir da edição da Lei nº 10.637/03, que em seu artigo 49 alterou a redação do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, os pedidos de compensação pendentes de apreciação foram convertidos em declarações de compensação e os débitos compensados considerados extintos sob condição resolutória de ulterior homologação;

- A exclusão da responsabilidade de que trata o artigo 138 do Código Tributário Nacional não dispensa qualquer multa moratória, pois o dispositivo se refere a responsabilidade pessoal ou não do agente quanto a infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico;
- Não cabe a restituição pretendida, vez que a multa de mora é devida nos termos do artigo 161 do Código Tributário Nacional e do art. 61 da Lei nº 9.433/96 e os juros de mora, nos termos dos artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002;

Cientificada da decisão em 12/09/2009 (AR a fl. 68), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 13/10/2009, a fls. 69/78 na qual postula pela reforma do despacho recorrido, com base nas alegações abaixo sintetizadas:

- Que se reconheça e atribua à peça de defesa os efeitos da suspensão de exigibilidade dos débitos objeto da compensação não homologada, para que esses não sejam encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;
- A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, seguida pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, é pacífica quanto ao entendimento de que o recolhimento espontâneo de tributo, embora em atraso, isenta o pagamento da multa de mora;
- Os créditos pretendidos não se encontram decaídos, eis que se aplica a posição adotada pela melhor doutrina, por nossos Tribunais Superiores e pela própria Receita Federal, no sentido de que o prazo decadencial de cinco anos somente se inicia cinco anos após a ocorrência do fato gerador;
- Requer sejam restituídas todas as parcelas pagas indevidamente a título de multa moratória, corrigidas monetariamente conforme determinado pela NE nº 08/97, acrescido esse valor dos expurgos inflacionários aceitos pelo Superior Tribunal de Justiça, além dos decorrentes de adoção do Plano Real e, ainda, acrescidos de variação da taxa Selic a partir de 01/01/96, assegurando à requerente o direito de compensar referido crédito com quaisquer tributos administrados ou cobrados pela RFB, na forma da IN SRF nº 210/2002.

A 5ª Turma da DRJ/SPI, em síntese, ratificou o entendimento exposto pela autoridade administrativa, confirmando a decadência relativa aos pagamentos efetuados anteriormente a 12.09.1998, bem como a incidência da multa de mora sobre tributos e contribuições pagos em atraso, de sorte que tais recolhimentos, quando efetuados, não se afiguram indevidos.

O Acórdão nº 16-25.494 possui a seguinte ementa:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 25/10/1993 a 14/08/2003

RESTITUIÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo decadencial do direito à restituição de pagamentos indevidos ou a maior expira em cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário, que corresponde ao seu efetivo pagamento.

RESTITUIÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A responsabilidade excluída pela denúncia espontânea refere-se a infrações tributárias, nas quais não se inclui a multa moratória. É devido o pagamento da multa de mora calculada sobre tributo recolhido em atraso, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DE HOMOLOGAÇÃO.

Não cabe a homologação de compensação declarada de débitos com crédito referente a pagamento devido de multa de mora incidente sobre tributo recolhido em mora.”

Cientificada desta decisão em 22.06.2010, conforme AR de fls. 97, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 11.07.2010, fls. 98 a 102, no qual, em síntese, reprisa os argumentos expostos por ocasião da inicial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A meu sentir, o pleito da recorrente há de ser analisado com relação a três aspectos: (i) o prazo para exercer o direito de pleitear a restituição; (ii) a prova do recolhimento dos valores que a recorrente pretende ver repetidos; e (iii) a incidência ou não da multa de mora sobre tributos e contribuições pagos em atraso, mas antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização a eles relativo.

1. Prazo para pleitear a restituição de indébito tributário

Conforme visto, o Despacho Decisório considerou ter sido formulado a destempo o pedido de restituição, datado de 12.09.2003, com relação aos valores recolhidos antes de 12.09.1998, mesmo entendimento esposado também pela decisão recorrida.

Neste aspecto, merece reparo a decisão.

Não há dúvidas de que a Lei Complementar nº 118/2005 dirimiu quaisquer dúvidas existentes acerca do *dies a quo* para a contagem do prazo prescricional para solicitar a restituição de tributo indevidamente recolhido, ao estabelecer que, para efeito de interpretação

do inciso I, do art. 168, do CTN, a extinção do crédito tributário, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ocorre no momento do pagamento antecipado.

Contudo, restou a discussão quanto à aplicabilidade da referida Lei Complementar aos fatos ocorridos anteriormente a sua vigência, tendo em vista o caráter interpretativo que lhe foi dado pelo seu art. 4º, o que implicaria a retroatividade da norma.

Essa aplicação retroativa foi questionada judicialmente e gerou manifestação do STJ no sentido da irretroatividade do dispositivo.

Contudo, a inconstitucionalidade do referido dispositivo da LC nº 118/05 foi submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal, que, em 03.12.2007, reconheceu a repercussão geral da matéria, nos autos do RE 561.908.

Em 04.08.2011, o STF julgou o RE 566.621, que substituiu o paradigma original, e, nos termos do voto da relatora, Ministra Ellen Gracie, considerou inconstitucional a segunda parte do artigo 4º da LC 118/05, por violação à segurança jurídica, porém, entendeu aplicável o novo prazo às ações ajuizadas após a vacatio legis, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005, e não *aos pagamentos efetuados* a partir daquela data, conforme entendia o STJ.

A decisão encontra-se assim ementada:

“DIREITO TRIBUTÁRIO - LEI INTERPRETATIVA - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 - DESCABIMENTO - VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA - NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS - APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de

ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.”

Considerando que ao Acórdão em comento aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC; o entendimento nele esposado deve ser reproduzido nos julgados deste Colegiado, nos termos do art. 62-A do Anexo II, da Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF.

Do exposto, tem-se que o prazo estabelecido pelo artigo 3º da LC nº 118/05 (cinco anos contados da data do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 do CTN) somente se aplica aos casos já ajuizados ou pleiteados pela via administrativa a partir de 9 de junho de 2005. Caso contrário, o prazo prescricional deve seguir a regra decenal, com termo inicial na data do fato gerador, nos termos da consolidada jurisprudência do STJ a respeito.

Este tem sido o entendimento aplicado por esta Turma nos recentes julgados sobre o tema, conforme Acórdãos 1102-00609, 1102-00611, 1102-00656, 1102-00682, 1102-00692, e 1102-00.711, entre outros.

No caso presente, o pedido foi formalizado em 12.09.2003, data anterior a 09.06.2005. Aplica-se, portanto, o prazo decenal definido pelo STJ. Sob esse prisma, considerando que o crédito alegado é de multa de mora paga sobre recolhimentos diversos, o termo inicial relativo ao fato gerador mais antigo a ser considerado é 25.10.1993, cujo termo final seria 25.10.2003. Como o pedido foi formalizado em data anterior (12.09.2003), não se encontrava ainda prescrito com relação a nenhum dos valores pleiteados.

Em situações em que a autoridade administrativa denega a restituição por entender extinto o direito do contribuinte de pleiteá-la, sem que haja pronunciamento quanto ao mérito do pedido, o procedimento adotado por esta Turma tem sido o de retornar os autos à

DRF de origem para que seja feita esta análise, com o restabelecimento de todo o trâmite processual a partir daí.

No presente caso, contudo, tendo em vista que nem todos os pagamentos encontravam-se nesta situação, e que o caso daqueles que assim se enquadravam (no entender da autoridade administrativa) é o mesmo, na sua essência, dos demais pagamentos efetuados a partir de 12.09.1998, ou seja, todos dizem respeito exclusivamente à multa de mora, não há motivos para adotar o procedimento acima referido, visto que houve pronunciamento daquela autoridade, portanto, também quanto ao mérito, de uma forma geral.

Pode-se, assim, prosseguir na análise do presente recurso.

2. Prova do recolhimento dos valores objeto do pedido

No Despacho Decisório constou expressamente que:

“[a interessada] Não apresentou DARFs que comprovassem os recolhimentos que pretende sejam restituídos.”

E, ainda, ao final do despacho (grifo nosso):

“Em face das considerações contidas no despacho supra, decido pelo indeferimento do pedido de restituição de multas de mora, e que a Declaração de Compensação relacionada no relatório do presente despacho decisório não seja homologada.

(...)

Face ao exposto, com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, (...), **diante da não comprovação do crédito pleiteado pelo contribuinte**, INDEFIRO o pedido de restituição de multas de mora e NÃO HOMOLOGO a Declaração de Compensação, relacionada no relatório deste despacho decisório.”

Uma vez que houve mais de um fundamento para o indeferimento do pleito da recorrente, sendo que a parte final dispositiva os resume todos, por assim dizer, sob o rótulo de “não comprovação do crédito pleiteado”, e que não houve nenhuma outra manifestação, ao longo do processo, quanto ao efetivo recolhimento dos valores que se pretende sejam restituídos, além daquela feita pela autoridade administrativa que primeiro analisou o pedido, e acima transcrita, entendo que, acaso a Turma se pronuncie pela procedência do pedido quanto ao item 3 seguinte (i.e., quanto à possibilidade de repetição da multa de mora sobre os tributos e contribuições pagos em atraso, mas antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização a eles relativo), o procedimento correto a adotar, nessa hipótese, seria a conversão do julgamento em diligência, a fim de atestar o efetivo recolhimento dos valores que constam somente na planilha de fls. 19 a 31 dos autos.

3. Multa de mora sobre tributos e contribuições pagos em atraso

Incontroverso nos autos que os recolhimentos a que se refere o pedido de restituição, indicados como origem do crédito pleiteado, foram todos efetuados a destempo.

Entretanto, muito embora tenha a recorrente efetuado o recolhimento à época com o acréscimo da multa de mora, ora entende ser esta multa indevida, por ter o pagamento sido feito ao abrigo da denúncia espontânea, pelo que pretende a sua compensação com outros débitos.

O instituto da denúncia espontânea está previsto no art. 138 do CTN, que se encontra assim redigido:

“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.”

Por outro lado, o mesmo CTN, no seu artigo 97, afirma que a lei (ordinária) pode estabelecer a cominação de penalidades para quaisquer ações ou omissões contrárias aos seus dispositivos, bem como para outras infrações nela (lei ordinária) definidas. Este dispositivo reflete o poder de coerção de que é dotado o Estado, como ente tributante, para exigir o cumprimento das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio.

Também o artigo 161 do mesmo CTN dispõe que “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.” O próprio Código, contudo, em nenhum momento define qual a penalidade cabível em cada caso, deixando tal tarefa a cargo da legislação ordinária, que terá então de sopesá-las em razão do potencial lesivo da conduta. Assim é que, por exemplo, nos casos em que a falta de pagamento decorra de fraude, sonegação ou conluio, incide a multa de ofício de 150%; nos casos em que decorra de simples falta de declaração e pagamento, incide a multa de 75%; e, nos casos em que decorra de simples inadimplência ou de pagamento a destempo, incide a multa de mora à razão de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada a 20%, conforme dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que atualmente trata do assunto, *verbis*:

“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.”

Aliás, a penalidade denominada de multa de mora por pagamento de tributos após o seu vencimento, *mesmo quando age espontaneamente o sujeito passivo*, desde há muito integra o nosso ordenamento jurídico, inserida que está nas diversas leis tributárias de todos os entes federativos, não tendo sido afastada até o momento sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assim, não sendo razoável admitir-se que o legislador ordinário estaria confrontando o CTN, tenho que o afastamento do acréscimo não se aplica aos pagamentos trazidos pela Recorrente, vez que não ficou provado que teriam eles origem em obrigação tributária nascida à margem de sua escrituração.

De fato, não há que se falar na aplicação da excludente no caso em que o fato gerador do tributo encontra-se regularmente consignado nos livros comerciais e fiscais do contribuinte.

Perceba-se que o artigo 138 do CTN encontra-se inserido dentro da Seção IV do Código, que se inicia com os artigos 136 e 137, que tratam da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo, para só a seguir estatuir que a responsabilidade do agente estará excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e juros de mora. Ou seja, há uma seqüência lógica entre os dispositivos citados, de modo que o artigo 138 está voltado às situações que a lei conceitua como crimes ou contravenções, ou àquelas em que presente o dolo específico do agente.

Já a multa de mora, conforme visto, surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo, e nela incorre o contribuinte independentemente de essas ocorrências já terem ou não sido trazidas ao conhecimento do Fisco mediante as declarações de cunho obrigatório, a exemplo da DCTF. Aliás, a regra é que o débito seja pago antes mesmo de ser informado à Receita Federal. Basta ver que há tributos apurados em períodos mensais, ou ainda menores que o mês, enquanto a maior parte dos contribuintes, durante muito tempo, esteve sujeita à apresentação da DCTF apenas por períodos trimestrais ou semestrais, sendo que atualmente a apresentação da DCTF deve ser feita até o décimo quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Além disto, de se observar que o artigo 138 do CTN foi concebido numa época em que sequer havia DCTF, de modo que não há por que tomá-la como referência temporal para definir se um pagamento extemporâneo deve ou não submeter-se à multa de mora, conforme tenha ele sido efetuado após ou antes a entrega, respectivamente, daquela declaração.

Admitir tal vinculação seria restringir o conceito de espontaneidade ao ato de levar-se ou não ao conhecimento do fisco o tributo retratado na própria escrita contábil, não sendo razoável tão estreita visão, quando na realidade a norma existe para instigar o contribuinte a denunciar aquilo que dela foi omitido, a revelar a conduta ilícita ou culposa, beneficiando-o por meio da exoneração das penalidades pecuniárias, tanto a de ofício quanto a moratória.

Neste mesmo sentido trago à colação os seguintes julgados do CARF:

“PAF — DENÚNCIA ESPONTÂNEA — EXTENSÃO DO CONCEITO — A denúncia espontânea acontece quando o contribuinte, sem qualquer conhecimento do administrador tributário, confessa fato tributário delituoso ocorrido e promove o pagamento do tributo e acréscimos legais correspondentes, nos termos do artigo 138 do CTN, não se aplicando ao pagamento em atraso sem recolhimento da multa de mora.” (Acórdão nº 108-09.352, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, sessão de 25 de maio de 2007)

“APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO A DESTEMPO. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE.

O recolhimento de tributo a destempo deve se fazer acompanhado do acréscimo de multa de mora, segundo ordenamento jurídico vigente, o qual também prevê a cobrança de ofício da parcela não solvida, integral ou complementarmente. O instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138) não exclui a multa de mora quando o fato gerador do tributo encontra-se regularmente consignado nos livros comerciais e fiscais da contribuinte, ou então, quando a hipótese de incidência do tributo esteja retratada em documentos fiscais ou de compra e venda no caso de se tratar de microempresas e empresas de pequeno porte dispensadas de escrituração, sendo irrelevante à questão a distinção doutrinária entre caráter indenizatório ou punitivo da sua exigência.” (Acórdão nº 1102-00.452, relator José Sérgio Gomes, sessão de 26 de maio de 2011)

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA — MULTA MORATÓRIA — O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que nenhuma infração tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem notas fiscal, venda com preços registrados aquém do real, etc.” (Acórdão nº 103-22.100, relator Márcio Machado Caldeira, sessão de 13 de setembro de 2005)

“PAGAMENTO A DESTEMPO. INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O recolhimento de tributo a destempo deve se fazer acompanhado do acréscimo de multa de mora, segundo ordenamento jurídico vigente. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo, com relação aos fatos geradores que se encontram registrados nos livros comerciais e/ou fiscais da contribuinte. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar a ocorrência de fatos geradores que haviam sido omitidos, como é o caso da aquisição de mercadorias sem notas fiscal, ou da venda com preços registrados aquém do real, entre outros.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Tendo o recolhimento sido feito fora do prazo de vencimento do tributo, não configura indébito o pagamento da parcela relativa à multa de mora devida nos termos da legislação vigente.” (Acórdão nº 1102-00.619, relator João Otávio Oppermann Thomé, sessão de 24 de novembro de 2011)

Neste mesmo sentido também já sinalizou o próprio Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo transcrita, ainda que atualmente tenha vingado tese parcialmente diversa:

“I - O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

II. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real etc.

(...)”

(REsp 516.337/RJ. Rel.: Min. José Delgado. 1ª Turma. Decisão: 17/06/2003. DJ de 15/09/2003, p. 268.)

De fato, nos julgados mais recentes do STJ passou-se a dar uma relevância muito grande ao fato de estar ou não determinado débito previamente declarado em DCTF ou outras declarações de cunho equivalente. Neste sentido, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC (recurso repetitivo), estatuiu o STJ que, nos casos em que o crédito foi previamente declarado e constituído pelo contribuinte em DCTF, não configura denúncia espontânea o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido. Abaixo transcreve-se a ementa deste julgado:

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS– GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

(REsp 962.379/RS. Rel.: Min. Teori Albino Zavascki. 1ª Seção. Decisão: 22/10/2008)

No que toca ao não reconhecimento da denúncia espontânea, no caso referido no REsp 962.379, não há porque discordar de suas conclusões. Além disto, de se observar que, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, tal entendimento há de ser obrigatoriamente reproduzido pelos Conselheiros nos julgamentos dos recursos no âmbito do CARF.

Entretanto, o entendimento a *contrario sensu*, que daí se pode extrair, no sentido de que, no caso de não estar determinado tributo previamente declarado em DCTF, necessariamente há de ser reconhecida a denúncia espontânea, embora já tenha sido expressamente manifestado pelo STJ em outros julgados posteriores ao REsp 962.379, até o presente momento, não o foi em nenhum recurso submetido ao rito do artigo 543-C do CPC,

pelo que, no meu entender, não se configura a obrigatoriedade de sua reprodução pelos Conselheiros do CARF, já que o referido entendimento a *contrario sensu* não é o único que se poderia validamente extrair do citado precedente.

Seja como for, importante frisar que, no caso concreto, não fez a recorrente nenhum esforço no sentido de demonstrar, sequer, que os recolhimentos que ora pretende ver desonerados da imposição da multa de mora, tenham sido feitos anteriormente à apresentação da DCTF. Em outras palavras, sequer demonstrou que tais recolhimentos estariam abrangidos pelo conceito de denúncia espontânea obtido segundo o entendimento que somente a *contrario sensu* se poderia extrair do precedente do STJ. E, tratando-se de pedido de repetição de indébito, incumbe ao autor a prova do direito que alega.

Concluindo, o contribuinte, ao efetuar a destempo o pagamento dos tributos indicados na planilha que acompanha o pedido de restituição objeto do presente processo, encontrava-se sujeito à incidência da multa de mora, pelo que não configura indébito sujeito à restituição ou compensação o pagamento feito da parcela relativa à multa de mora devida nos termos da legislação vigente.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator