



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

Processo n° 13816.000351/2003-29
Recurso n° 156.906 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1994 a 1999
Acórdão n° 198-00.110
Sessão de 30 de janeiro de 2009
Recorrente IRMÃOS PARASMO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 24/06/1993 a 27/02/1998

**RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - PRAZO PARA A
REPETIÇÃO DE INDÉBITOS**

O art. 168, I, do Código Tributário Nacional - CTN assegura ao contribuinte o direito de pleitear a restituição de indébitos no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário. No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, a extinção ocorre no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei. Ultrapassado esse prazo de cinco anos, não servem tais créditos para a compensação com débitos do contribuinte, uma vez que o direito à restituição encontra-se fulminado pela prescrição.

**INDÉBITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE MORA - DENÚNCIA
ESPONTÂNEA.**

O instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN não dispensa o recolhimento da multa de mora no caso de pagamento de tributo em atraso. E uma vez devida a multa, o seu recolhimento não pode configurar-se como indébito passível de restituição.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IRMÃOS PARASMO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da OITAVA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, os Conselheiros João Francisco Bianco e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior acompanharam pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA
Relator

FORMALIZADO EM: 23 MAR 2009

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Campinas/SP, que não homologou a Declaração de Compensação de fl. 01, apresentada em 14/04/2003, com o valor originário de R\$16.490,43.

Por meio desta DCOMP, a contribuinte pretende utilizar créditos decorrentes de pagamentos efetuados entre 24/06/1993 a 27/02/1998, conforme planilha de fl. 02, a título de multas com variados códigos (3279 - Multa IRRF; 3252 - Multa IRPJ; 6138 - Cofins Multa de Mora; e 3287 - Multa IPI), para extinguir débito de PIS-FATURAMENTO, no código 8109, vencido em 31/03/2003.

Conforme a petição de fls. 03 a 20, a contribuinte considera ter recolhido indevidamente essas multas, face ao disposto no art. 138 do CTN, que, segundo o seu entendimento, dispensa o pagamento da multa de mora quando o recolhimento é feito de modo espontâneo, embora com atraso.

O órgão que primeiro apreciou estas DCOMP, a DRF São Bernardo do Campo/SP, conforme Despacho Decisório de fls. 103/105, datado de 07/05/2004, não homologou a pretendida compensação, em razão da decadência do pedido administrativo de reconhecimento do indébito tributário.

Inconformada com essa primeira decisão, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade para a DRJ Campinas/SP (fls. 110 a 119), defendendo ser de dez anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador, o prazo decadencial do pedido de reconhecimento do indébito tributário, haja vista a jurisprudência do STF e do Conselho de Contribuintes.

A DRJ Campinas/SP continuou não homologando a compensação, por meio do Acórdão 05-14.447, de 29/08/2006 (fls. 128 a 134), expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 24/06/1993 a 27/02/1998

Ementa: Decadência. Compensação de Indébito Tributário.

O direito de pleitear o reconhecimento do indébito tributário, para fins de fundamentação do direito à restituição ou à compensação, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 24/06/1993 a 27/02/1998

Ementa: Indébito Tributário. Multa de Mora. Denúncia Espontânea.

Não resta caracterizada a denúncia espontânea, 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. Precedentes do STJ.

Compensação não homologada”

Novamente inconformada com essa outra decisão, cuja ciência foi dada em 19/10/2006, a contribuinte apresentou em 16/11/2006 o Recurso Voluntário de fls. 138 a 161, onde reitera as suas razões com base nos seguintes argumentos:

- em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos para a repetição de indébito deve ser contado da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita ou efetiva da Autoridade Tributária, conforme entendimento do STJ e do próprio Conselho de Contribuintes;

- o art. 3º da Lei Complementar 118/2005, em razão de seu caráter interpretativo, pretendeu a aplicação retroativa do critério para a contagem do prazo, mas tal entendimento, por importar na modificação de jurisprudência de há muito consolidada, não prevaleceu no âmbito do STJ, conforme ERESP 327.043/DF, em 27/04/2005, dentre outros citados;

- segundo o STJ, o disposto no art. 3º da LC118/2005 só valeria para os pedidos de repetição de indébito formulados após 9 de junho de 2005;

- o art. 138 do CTN não exclui apenas as chamadas multas punitivas, mas também a multa moratória;

- como a recorrente confessou espontaneamente seu débito e, ato contínuo, pagou o tributo devido e os juros de mora, restou configurada, nos termos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea e, portanto, a existência do indébito correspondente à multa de mora indevidamente paga, objeto das declarações de compensação em exame;

- o fato de parte dos indébitos de multa de mora compensados se referirem a créditos tributários previamente comunicados ao Fisco através de DCTF, e de o seu pagamento em atraso, acompanhado dos juros devidos, ter sido efetuado em data posterior ao da entrega dessa declaração, não é óbice à aplicação do instituto da denúncia espontânea, já que efetuada a denúncia e recolhidos o tributo e os juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização e, principalmente, antes de iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes;

- a apuração realizada pelo contribuinte e a entrega da DCTF correspondente nenhuma valia tem, porquanto insuscetível de constituir o crédito tributário, o que se dá apenas com a homologação fazendária, expressa, com a revisão da DCTF, ou tácita, com o decurso do prazo quinquenal;

- do contrário, o instituto da denúncia espontânea seria aplicado apenas aos casos em que o débito não fosse comunicado previamente ao fisco, onde o pagamento fosse concomitante à comunicação do débito;

- tal restrição implica conferir tratamento diferenciado em favor daquele que omite seus débitos tributários, em detrimento daqueles que, agindo com boa-fé, comunicam seus débitos ao fisco, mas, sem condições de prontamente honrar a obrigação legal, o fazem em momento posterior, antes, contudo, de iniciado qualquer procedimento de cobrança;

- o art. 138 do CTN veicula norma geral em matéria tributária, imodificável por lei ordinária, com o que sua aplicação não pode ser turbada pelo art. 59 da Lei 8.383/91, que trata da aplicação da multa de mora nos casos de recolhimento extemporâneo;

- ainda que se entenda que o art. 138 do CTN veicula norma de caráter federal, passível de modificação por lei federal superveniente, ainda assim o referido dispositivo não teria sido modificado pelo art. 59 da Lei 8.383/91, pois não há entre eles qualquer incompatibilidade;

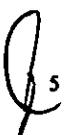
- o art. 59 da Lei 8.383/91 tem lugar nos casos de pagamento em atraso, quando não configurada a denúncia espontânea, enquanto que incidirá o art. 138 quando configurada esta hipótese;

- assim, por exemplo, será aplicável o art. 59 da Lei 8.383/91 quando o contribuinte, comunicando o débito à SRF, recolher somente o principal, não pagando os juros devidos.

Ao final do recurso, solicita a contribuinte que a compensação seja acolhida, em todos os seus termos.

Registro ainda que em 07/12/2006, o Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT da DRF em São Bernardo do Campo/SP, por meio dos cálculos às fls. 180 a 188, constatou que o crédito pleiteado era insuficiente para liquidar o débito pelas vias da compensação. Deste modo, conforme Despacho de fl. 189, e em observância ao art. 48, § 3º, inciso II da IN SRF nº 600/2005, a contribuinte foi intimada a recolher a parcela do débito que excedeu ao crédito pleiteado, no montante de R\$ 9.410,85 (fls. 190 e 191), valor esse que foi transferido para um novo processo, de nº 10923.000047/2007-08.

Este é o relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A DCOMP apresentada pela contribuinte à fl. 01 traz no seu conteúdo a pretensão de exercício do direito de restituição de um alegado indébito, pelas vias da compensação. Ou seja, o crédito oferecido à compensação deve ser sempre um crédito passível de restituição ou de ressarcimento (vide art. 26 da IN SRF 600/2005).

Por isso, uma das controvérsias aqui estabelecidas diz respeito ao prazo para repetição de indébitos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

De acordo com o § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, o pagamento antecipado pelo obrigado, nessa modalidade de lançamento, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Por sua vez, o § 4º desse mesmo art. 150 estabelece que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, deve-se considerar homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Já o art. 168, I, do CTN, na hipótese de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido, assegura ao contribuinte o direito de pleitear a restituição no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Nesse contexto, e sem olvidar das divergências doutrinárias e jurisprudenciais sobre o momento em que se define a extinção do crédito tributário, e, via de consequência, o termo inicial do prazo para se pleitear restituição, adoto o entendimento no sentido de que a extinção do crédito tributário ocorre no momento do pagamento do tributo e não somente após o decurso do prazo de homologação previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Esse entendimento, inclusive, está expresso literalmente no texto da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, que solucionou toda a controvérsia acerca desta matéria, nos seguintes termos:

"Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei."

E o texto da lei é claro quanto ao seu caráter interpretativo, não cabendo a esse órgão manifestar-se em sentido contrário.

Assim, não remanesce qualquer dúvida de que o direito à restituição dos alegados indébitos encontra-se fulminado pela prescrição, uma vez que se passaram mais de cinco anos entre a data dos pagamentos arrolados no demonstrativo de fls. 02, realizados no período de 24/06/1993 a 27/02/1998, e a data da Declaração de Compensação, protocolizada em 14/04/2003.

Quanto ao mérito dos alegados indébitos, que abrange o debate sobre a exigibilidade ou não da multa de mora no caso de recolhimento em atraso feito de forma espontânea pelo contribuinte, cabe registrar que a Administração Tributária já manifestou seu entendimento, por meio do Parecer Normativo CST n.º 61, de 26/10/1979, nos seguintes termos:

"4.1- As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.

4.2- Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

4.3- A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios."

O Conselho de Contribuintes também proferiu acórdãos sustentando que o art. 138 do CTN não afasta a incidência da multa de mora, conforme ementas a seguir:

Acórdão 106-10953

"Ementa: IRRF – MULTA DE MORA FACE AO ART. 138 DO CTN – Consoante iterativa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a espontaneidade de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional não obsta a incidência da multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação tributária. Recurso negado."

Acórdão 105-12478

"Ementa: 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

7

afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE - INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. A lei que exige multa de mora só incide nos recolhimentos espontâneos fora de prazo, pelo que estaria inteiramente mutilada se negados esses efeitos pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador nem usurpar de competência privativa atribuída ao Poder Judiciário. Negado provimento ao recurso."

Além disso, encontra-se na doutrina manifestações consistentes que seguem essa mesma linha de entendimento. Registre-se aqui o pensamento do professor Paulo de Barros Carvalho:

"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". (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, pp. 322/3)

Nesse mesmo passo, os ensinamentos de Fábio Fanucchi:

....."o atraso no recolhimento de tributos, quando o sujeito passivo providencia a regularização de sua situação perante a Fazenda Pública, sem que a isto seja compelido por ação fiscal, dá como resultado a necessidade de aduzir à parcela tributária multas moratórias e juros de mora, conforme preceitos expressa e geralmente integrados nos textos das diversas legislações tributárias específicas (federal, estaduais e municipais). Estas são penalidades de natureza civil, simplesmente repositivas que pretendem colocar o valor do crédito em situação idêntica àquela que ele possuía à época em que o seu pagamento deveria ter sido satisfeito, ou, que pretendem ressarcir a Fazenda Pública dos prejuízos causados pelo atraso no recebimento de valores que lhe caiba deter em época anterior". (Fábio Fanucchi, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed., Resenha Tributária, p. 453)

De fato, a multa moratória pelo atraso no pagamento de tributo é uma “penalidade” de natureza civil, cujos contornos são melhor compreendidos à luz da Teoria Geral das Obrigações.

Seu sentido não é apenas reforçar o vínculo obrigacional legal (pagamento no prazo), mas também estabelecer uma pré-liquidação de perdas e danos, cuja ocorrência se dá por uma presunção legal absoluta.

Deste modo, a obrigação pecuniária, relativamente à multa de mora, surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo, ainda que aquele intente, por exemplo, comprovar a inexistência de prejuízo real para a Fazenda Pública, posto que, em relação a isso, não cabe prova em contrário.

E por esse mesmo motivo, não serve a denúncia espontânea para reverter o prejuízo da Fazenda em relação à mora. Sua configuração jurídica é definitiva, uma vez que decorre diretamente da inobservância do prazo, e somente disso.

A incidência da multa de ofício, ao contrário, dada a sua característica de penalidade administrativa, fica condicionada a outros fatores, cuja ocorrência pode se dar após o vencimento do tributo, como a confissão do débito, o seu recolhimento extemporâneo, etc. Mas a multa moratória não, sua incidência independe de qualquer um deles.

Portanto, não remanescem dúvidas de que o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN não dispensa o recolhimento da multa de mora. E uma vez devida, o seu pagamento não pode configurar-se como indébito passível de restituição.

Em razão dos comentários feitos pela recorrente, no sentido de que a comunicação prévia dos créditos tributários em DCTF não poderia configurar óbice à aplicação do instituto da denúncia espontânea, vale ainda citar a recente Súmula 360 do STJ, editada em 27/08/2008:

“O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.”

E embora o caso da Contribuinte seja exatamente o previsto na Súmula, também é importante registrar que o STJ, ao firmar esse posicionamento em relação aos débitos declarados, não disse que para os débitos não declarados pagos a destempo estaria afastada a multa de mora (para esses, o benefício da espontaneidade é aplicado, mas para afastar a multa de ofício, que nem sequer está em discussão no caso de débitos declarados). Com efeito, a referida Súmula não pode dizer mais do que nela está dito.

Deste modo, não procedem os comentários de que estaria sendo conferido tratamento mais benéfico em favor daquele que omite seus débitos tributários, em detrimento daqueles que, agindo com boa-fé, comunicam seus débitos ao fisco. Dada a sua natureza, conforme já mencionado, a multa de mora incide nos dois casos.

Quanto ao art. 59 da Lei 8.383/1991, em nenhum momento o seu texto indica que a multa de mora seria devida apenas nos casos de cobrança pela fazenda de eventuais saldos em aberto, como sugere a recorrente.

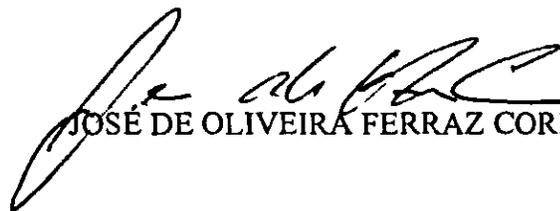
“Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição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

Ao contrário disso, a norma é explícita ao estabelecer que após a data de vencimento, o tributo fica sujeito tanto à multa de mora, quanto aos juros de mora.

Os argumentos atrás expendidos explicitam o porque da incidência da multa de mora, mesmo nos casos de recolhimento espontâneo, não havendo qualquer incompatibilidade entre esse dispositivo e o art. 138 do CTN, simplesmente porque este último é que não se aplica à multa de mora.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 30 de janeiro de 2009.


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA