



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13819.002737/2003-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-003.833 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente LABORE ASSISTÊNCIA MÉDICA S/C LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 27/03/1996 a 04/10/2002

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL.

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. (Súmula CARF nº 91)

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração e a comprovação do direito creditório pleiteado.

MULTA DE MORA. PAGAMENTO INDEVIDO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Para a caracterização da denúncia espontânea, é imprescindível o pagamento integral do tributo devido e não confessadas em declaração anteriormente prestada ao Fisco, e a concomitante apresentação de nova declaração confessando a diferença apurada. O mero pagamento do tributo em atraso, já declarados, mesmo antes de qualquer procedimento do Fisco, não exclui a aplicação da multa moratória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 05-14.722, proferido pela 2ª Turma da DRJ/Campinas/SP, em 26 de setembro de 2006, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve o indeferimento, por meio do Despacho Decisório da DRF-São Bernardo do Campo (fls. 218/219), do pedido de restituição de valores apontados como indevidos ou a maior pela contribuinte, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 27/03/1996 a 22/08/1998

Decadência. Indébito Tributário. Pedido de Restituição.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/08/1998 a 04/10/2002

Indébito Tributário. Ônus da Prova.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

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, recolhidos fora do prazo de vencimento.

Cientificada do acórdão recorrido em 10/05/2007 (fl. 279), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/05/2007 (fls. 280/308), no qual apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

- a) Que é possível a autoridade administrativa afastar a aplicabilidade de um lei em face da sua inconstitucionalidade;
- b) Que é inaplicável o prazo prescricional na interpretação dada pelo art. 3º da LC. 118/05, nos termos da jurisprudência do STJ;
- c) Que deve ser reconhecida a ocorrência de denúncia espontânea quando o contribuinte denuncia espontaneamente seu débito com o pagamento ou solicite o seu parcelamento, ficando afastada a multa de mora por seu caráter punitivo, nos termos da jurisprudência que menciona;

- d) Que reconhecida a legitimidade do crédito pleiteado, este deve ser monetariamente atualizado;
- e) Que é legítimo o seu direito de apropriar e aproveitar de tais créditos para a compensação de outros tributos e contribuições, na forma da legislação;
- f) Que para provar o equívoco que redundou no recolhimento indevido ou a maior dos tributos, juntou ao autos os meios de prova ao seu alcance, tais como cópias das declarações de imposto de renda, comprovantes de recolhimento e planilhas demonstrativas do crédito apurado;
- g) Que a autoridade fiscal deveria ter realizado diligências junto ao estabelecimento do contribuinte com vistas a produção das provas que julgasse necessárias, em vista do princípio da legalidade e da verdade real;
- h) Que é dever do Fisco notificar o contribuinte da existência de créditos em seu favor, quando constata a existência de pagamentos indevidos ou a maior, em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência;
- i) Que o ônus da produção da prova competia à Receita Federal, pois o pedido encontra-se respaldado em sua própria afirmativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos legais e regimentais. Assim, deve ser conhecido.

A recorrente alega, de início, que é possível a autoridade administrativa afastar a aplicabilidade de uma lei em face da sua inconstitucionalidade.

Embora a recorrente não tenha apresentado nenhuma questão que invocasse a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em seu recurso, conquanto por diversas vezes invoque princípios constitucionais em reforço de sua argumentação, impõe-se registrar que as normas regimentais¹ e a jurisprudência administrativa consolidada na Súmula CARF nº2, proíbem ao julgador afastar a aplicação de lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, *verbis*:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No mérito, a recorrente alega que é inaplicável o prazo prescricional na interpretação dada pelo art. 3º da LC. 118/05, conforme a jurisprudência do STJ.

No presente caso, a autoridade administrativa, em seu despacho decisório (fls. 218/219), entendeu que ocorreu a prescrição de parte dos créditos pleiteados, cujos fatos geradores ocorreram há mais de cinco anos da data do pedido (22/08/2003), nos termos do art. 168 do CTN.

Com efeito, o art. 3º da LC. 118/2005 trouxe interpretação no sentido de que para efeito do prazo de cinco anos previsto no art. 168, inc. I do CTN, considera-se ocorrida a extinção do crédito tributário no momento do pagamento antecipado, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, *verbis*:

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.

Ocorre que, anteriormente à edição da LC. 118/2005, a jurisprudência do STJ se firmara no sentido de que o direito de pleitear a restituição de tributos recolhidos indevidamente, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação, só prescreve após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita.

¹ RICARF, Anexo ii:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Não obstante o caráter interpretativo do dispositivo, a discussão judicial persistiu quanto à sua aplicação retroativa, tendo o STJ dado o entendimento de que a tese de que o prazo prescricional na repetição de indébito de cinco anos, definido na Lei Complementar nº 118/2005, somente incidiria sobre os pagamentos indevidos ocorridos a partir da entrada em vigor da referida lei, ou seja, 09/06/2005.

Este entendimento restou superado quando, sob o regime de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária realizada em 04/08/2011, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, pacificou a tese de que o prazo prescricional de cinco anos, definido na Lei Complementar nº 118/2005, incidirá sobre as ações de repetição de indébito ajuizadas a partir da entrada em vigor da nova lei (09/06/2005), ainda que estas ações digam respeito a recolhimentos indevidos realizados antes da sua vigência.

No âmbito do CARF, foi editada a Súmula nº 91, estendendo a aplicação do entendimento do STF aos pedidos administrativos, *verbis*:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, para os pleitos de restituição de indébito tributário, de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ajuizados ou apresentados administrativamente antes do término da *vacatio legis* da referida Lei Complementar (09/06/2005), prevalece a aplicação do prazo de prescrição de dez anos a contar do fato gerador.

Assim, tem razão a recorrente quanto ao prazo prescricional a ser aplicado no presente caso, devendo ser afastado o entendimento do despacho decisório, que fora mantido no acórdão recorrido, neste ponto.

Na sequência, a recorrente alega que deve ser reconhecida a ocorrência de denúncia espontânea quando o contribuinte denuncia espontaneamente seu débito com o pagamento ou solicite o seu parcelamento, ficando afastada a multa de mora por seu caráter punitivo, nos termos da jurisprudência que menciona.

A questão da aplicação da denúncia espontânea à multa de mora também já foi pacificada no âmbito do STJ, quando do julgamento do REsp. nº 1.149.022/SP, sob o regime de recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do antigo CPC, conforme se extrai da ementa do acórdão proferido, *verbis*:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 SP

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

1. A **denúncia espontânea resta configurada** na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.
2. Deveras, **a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco** (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).
3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).
4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.
5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."
6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .
7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.
8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Pelo que se extrai do julgado, não caracteriza a denúncia espontânea o mero recolhimento do tributo em atraso, ainda que antes de qualquer procedimento do Fisco, se este já se encontra declarado.

No presente caso, a recorrente alegou a existência de denúncia espontânea no recolhimento em atraso de diversos tributos, mas não trouxe aos autos qualquer comprovação de que os mesmos haviam sido declarados à menor ou não declarados e que o contribuinte tenha retificado suas declarações, antes de qualquer procedimento do Fisco, acompanhado do pagamento integral das diferenças devidas e não declaradas anteriormente.

Desta feita, entendo que não restou comprovada a ocorrência de denúncia espontânea com relação aos recolhimentos abaixo relacionados, indicados nas planilhas demonstrativas de fls. 29 e 32:

Tributo: 1708

Código do Tributo	Data do Recolhimento	Base de Cálculo	Valor Recolhido	Valor Devido	Valor Disponível	Valor Disponível Atualizado	Origem Recolhimento
1708	16/11/2000	0,00	54,31	51,92	2,39	3,52	Multas - art. 138 - CTN
1708	01/10/2001	0,00	59,99	58,84	1,15	1,53	Multas - art. 138 - CTN
1708	05/04/2002	0,00	30,73	27,99	2,74	3,42	Multas - art. 138 - CTN
1708	27/06/2002	0,00	28,50	25,43	3,07	3,74	Multas - art. 138 - CTN
1708	27/06/2002	0,00	25,48	22,73	2,75	3,35	Multas - art. 138 - CTN
1708	19/07/2002	0,00	22,65	22,50	0,15	0,18	Multas - art. 138 - CTN
1708	19/07/2002	0,00	11,76	11,68	0,08	0,10	Multas - art. 138 - CTN
1708	04/10/2002	0,00	49,12	45,22	3,90	4,53	Multas - art. 138 - CTN
Total =>						20,38	

Tributo: 8109

Código do Tributo	Data do Recolhimento	Base de Cálculo	Valor Recolhido	Valor Devido	Valor Disponível	Valor Disponível Atualizado	Origem Recolhimento
8109	08/01/1999	0,00	6,49	6,02	0,47	0,87	Multas - art. 138 - CTN
8109	27/04/2000	0,00	187,29	163,75	23,54	36,92	Multas - art. 138 - CTN

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto à restituição dos créditos acima relacionados.

No tocante às parcelas recolhidas antes de 23 agosto de 1998, como a autoridade administrativa havia declarado a prescrição do direito creditório, não houve o exame do direito creditório, impondo-se o seu exame pela referida autoridade para evitar o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. São as parcelas indicadas a este título nas planilhas de fls. 30 e 31 (códigos 2089 e 2484).

Também entendo que não restou comprovada a existência de pagamento indevido do recolhimento de IRPJ (código 2089), em 22/10/2001.

Tributo: 2089

Código do Tributo	Data do Recolhimento	Base de Cálculo	Valor Recolhido	Valor Devido	Valor Disponível	Valor Disponível Atualizado	Origem Recolhimento
2089	22/10/2001	0,00	1.613,50	0,00	1.613,50	2.149,99	Pago indevido - análise DIPJ x DARF

Trata-se de recolhimento de forma parcelada (2ª parcela) do Lucro Presumido apurado relativo ao 2º Trimestre de 2001, conforme se extrai do DARF (fl. 21):

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal
Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DARF

01 NOME E TELEFONE:
02 ENDEREÇO:
03 NÚMERO DO EPI OU CDE: 88.721.433/2001-15
04 CÓDIGO DA RECEITA: 2089
05 TIPO DE RECEITA:
06 DATA DE RECEBIMENTO: 22/10/2001
07 VALOR DO PAGAMENTO: 1.613,50
08 VALOR DO PAGAMENTO: 1.613,50
09 VALOR DO PAGAMENTO: 1.613,50
10 VALOR TOTAL: 1.613,50
11 AUTENTICADO ELETRONICAMENTE (SISTEMA DAS REDES)

ATENÇÃO: O valor a ser recolhido é o valor da contribuição devida pelo contribuinte, acrescido da multa de mora de 0,33% ao dia de atraso, calculada sobre o valor devido. O valor a ser recolhido é o valor da contribuição devida pelo contribuinte, acrescido da multa de mora de 0,33% ao dia de atraso, calculada sobre o valor devido.

Valor a ser recolhido: 1.613,50
Data de vencimento: 22/10/2001
Data de pagamento: 22/10/2001

1.613,50 Pago Indevido

Cópia simples

A recorrente não apresentou qualquer elemento para comprovar que o referido recolhimento é indevido ou a maior.

A recorrente alega que para provar o equívoco que redundou no recolhimento indevido ou a maior dos tributos, juntou ao autos os meios de prova ao seu alcance, tais como cópias das declarações de imposto de renda, comprovantes de recolhimento e planilhas demonstrativas do crédito apurado.

Ocorre que tais elementos são insuficientes à demonstração de que os recolhimentos apontados nas planilhas são indevidos. Era imprescindível que trouxesse aos autos os elementos que demonstrassem em comprovasse os motivos pelos quais os créditos apontados nas suas planilhas seriam indevidos.

Não se sustenta sua alegação de que a autoridade fiscal deveria ter realizado diligências junto ao estabelecimento do contribuinte com vistas a produção das provas que julgasse necessárias, em vista do princípio da legalidade e da verdade real e de que é dever do Fisco notificar o contribuinte da existência de créditos em seu favor, quando constata a existência de pagamentos indevidos ou a maior, em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Menos ainda a alegação de que o ônus da produção da prova competia à Receita Federal, pois o pedido encontra-se respaldado em sua própria afirmativa.

Trata-se de direito subjetivo do sujeito passivo, cabendo a ele invocá-lo no tempo devido perante a administração tributária, e fazer a devida comprovação de sua existência.

Assim, por tudo quanto foi examinado até este ponto, voto por negar provimento ao recurso sobre as parcelas expressamente indicadas neste voto até este ponto.

Por fim, observo que, não tendo sido apreciada a existência ou não do direito creditório de algumas parcelas que foram pleiteadas pela contribuinte, tendo em vista o entendimento da autoridade administrativa de que teria ocorrido a prescrição em relação a elas, entendo que superada a questão, conforme anteriormente examinado, deve ser tal matéria devolvida à autoridade competente para que esta analise a existência do direito creditório pleiteado.

Esta análise deve se restringir às seguintes parcelas indicadas como recolhimento a maior de IRPJ - código 8109 (fl. 32) e às multas pagas indevidamente, sob a alegação de denúncia espontânea, nos códigos 2484 e 2089 (fls. 30 e 31), não compreendidas nas situações examinadas anteriormente:

Tributo: 8109

Código do Tributo	Data do Recolhimento	Base de Cálculo	Valor Recolhido	Valor Devido	Valor Disponível	Valor Disponível Atualizado	Origem Recolhimento
8109	13/02/1998	0,00	153,40	134,04	19,36	40,10	Recolhido a maior - DIPJ X DARF
8109	13/03/1998	0,00	157,83	141,54	16,29	33,40	Recolhido a maior - DIPJ X DARF
8109	15/04/1998	0,00	192,48	169,72	22,76	46,16	Recolhido a maior - DIPJ X DARF
8109	15/05/1998	0,00	230,93	204,45	26,48	53,25	Recolhido a maior - DIPJ X DARF
8109	15/06/1998	0,00	231,56	211,68	19,88	39,65	Recolhido a maior - DIPJ X DARF
8109	15/07/1998	0,00	244,59	226,88	17,71	35,04	Recolhido a maior - DIPJ X DARF
8109	13/08/1998	0,00	202,90	189,94	12,96	25,42	Recolhido a maior - DIPJ X DARF

Tributo: 2089

Código do Tributo	Data do Recolhimento	Base de Cálculo	Valor Recolhido	Valor Devido	Valor Disponível	Valor Disponível Atualizado	Origem Recolhimento
2089	27/03/1996	0,00	196,28	178,44	17,84	44,90	Multas - art. 138 - CTN

Tributo: 2484

Código do Tributo	Data do Recolhimento	Base de Cálculo	Valor Recolhido	Valor Devido	Valor Disponível	Valor Disponível Atualizado	Origem Recolhimento
2484	27/03/1996	0,00	41,11	37,37	3,74	9,41	Multas - art. 138 - CTN

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a inoccorrência de prescrição do direito referente às parcelas acima indicadas, e determinar o retorno à unidade de origem, para que a autoridade administrativa competente efetue a análise do direito creditório pleiteado, a elas correspondentes, franqueando ao sujeito passivo, no caso de não reconhecimento ou reconhecimento parcial, o direito à instauração de novo processo administrativo fiscal sobre tais parcelas, nos termos do Decreto nº 70.235/1972.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado