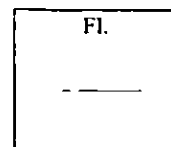




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 13884.003298/2002-23
Recurso nº : 149.225
Matéria : IRPJ - EXS.: 1993 a 1999
Recorrente : ORGANIZAÇÃO EDUCACIONAL CASSIANO RICARDO S/C LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em CAMPINAS/SP
Sessão de : 20 DE SETEMBRO DE 2006
Acórdão nº : 105-15.983

RESTITUIÇÃO - COMPENSAÇÃO - DECADÊNCIA - O direito de pleitear a restituição/ compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO DE TRIBUTO DECLARADO EM DCTF DEPOIS DO VENCIMENTO E DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - 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 DE TRIBUTO PREVIAMENTE DECLARADO EM DCTF - IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO INSTITUTO, QUANDO EFETUADA, COM O PAGAMENTO DO TRIBUTO E DOS JUROS DE MORA, ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL OU DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA INTERNA DAS DCTF - Não desnatura o instituto da denúncia espontânea o fato de o débito denunciado ter sido previamente comunicado 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, quando efetuada a denúncia e recolhidos o tributo e os juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização ou iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, com relação aos quais o lançamento, como ato jurídico constitutivo do crédito tributário, só se consuma depois de homologada, tácita ou expressamente, pelo Fisco, a atividade do contribuinte de apurar o tributo devido, tem-se que, juridicamente, a apuração realizada pelo contribuinte e a entrega da DCTF correspondente, nenhuma valia tem, porquanto insuscetíveis 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 quinquênio legal.

Recurso parcialmente provido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA


Fl.

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORGANIZAÇÃO EDUCACIONAL CASSIANO RICARDO S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para admitir a não ocorrência da decadência em relação aos pagamentos feitos dentro de cinco anos anteriores em relação ao pedido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt (Relator) que dava provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luís Alberto Bacelar Vidal.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIS ALBERTO BACELAR VIDAL
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 10 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), WILSON FERNANDES GUIMARÃES, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

Recurso nº : 149.225

Recorrente : ORGANIZAÇÃO EDUCACIONAL CASSIANO RICARDO S/C LTDA.

RELATÓRIO

Trata o processo de restituição de multa moratória incidente sobre tributos pagos em atraso, tida por indevida porquanto alegadamente amparado pelo instituto da denúncia espontânea.

Despacho decisório à folha 237, encampando as razões do parecer de folhas 326 a 336, indeferindo a solicitação inicial, com base em alegada decadência, nos termos do art. 168, I, do CTN, na medida em que recolhimentos objeto da controvérsia foram efetuados em data anterior ao 5º (quinto) ano que antecedeu a protocolização do pedido inicial, e, ainda, que não teria restado configurada no caso concreto a ocorrência do instituto da denúncia espontânea.

Manifestação de inconformidade às folhas 240 a 265.

Acórdão às folhas 286 a 302, prestigiando o despacho decisório de folha 237, mantendo o indeferimento do pedido inicial.

Recurso voluntário às folhas 305 a 334.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

VOTO VENCIDO

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Relator

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

De fato, como alegado pela recorrente, sua pretensão não está atingida pela decadência.

Tratando a hipótese de pedido de restituição relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação, tenho por aplicável o disposto no art. 150, § 4º do CTN, segundo o qual, passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador sem que tenha a Fazenda Pública se pronunciado a respeito, considerar-se-á definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito tributário, momento eleito pelo inciso I do art. 168, como marco inicial para a contagem do prazo de decadência e prescrição para requerer a restituição de tributo pago indevidamente, ou efetuar sua compensação, nas hipóteses do artigo 165, I e II, também do CTN.

Da interpretação conjunta e sistemática dos dispositivos legais acima referidos, tenho que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como no caso, somente estará fulminada pela decadência e prescrição a compensação de indébitos relativos a fatos geradores ocorridos 10 (dez) anos antes da data do pedido formulado neste sentido.

Esta é a interpretação que afinal prevaleceu na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que firmou entendimento no sentido de que o prazo aplicável à espécie é o de 10 (dez) anos: 5 (cinco) anos para a homologação tácita acrescidos dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

outros 5 (cinco), referentes ao prazo decadência e prescrição propriamente dito, como se vê dos seguintes julgados:

***TRIBUTÁRIO – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – CONSUMO DE COMBUSTÍVEL – DECADÊNCIA – PRESCRIÇÃO – INOCORRÊNCIA.**

À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido.”

(ERESP nº 42720-5, 1ª Seção, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 17.04.1995, p. 9.551.)

***TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. NOVA ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ, NA APRECIÇÃO DO ERESP 435.835/SC. COMPENSAÇÃO ENTRE TRIBUTOS DIFERENTES. CORREÇÃO MONETÁRIA. ÍNDICES.**

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador — sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo a quo do prazo ao universal princípio da actio nata (...)

(RESP 589615/MG, 1ª T., Rel. Min. Teori Albino Zavascky, DJU de 23.08.2004).

***TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CORREÇÃO MONETÁRIA. PRECEDENTES.**

1. A jurisprudência desta Corte já assentou que a extinção do direito de pleitear a restituição de imposto sujeito a lançamento por homologação, em não havendo homologação expressa, só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela da data em que se deu a homologação tácita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. <hr/>

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

(...)

6. Recurso Especial provido.”

(RESP 448017, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJU de 17.11.2003, p. 257)

Destaco, por outro lado, que o disposto no art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 não apóia a solução adotada no acórdão recorrido.

O art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 não é aplicável ao caso, porquanto apresentado o pedido inicial em 2002, antes, portanto, da vigência desta lei, que se iniciou em 09.06.2005, conforme firmou entendimento o STJ:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. LC N.º 118/2005.

1. A Primeira Seção re consolidou a jurisprudência desta Corte acerca da cognominada tese dos cinco mais cinco para a definição do termo a quo do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005 (EResp n.º 327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 27/04/2005).

2. Deveras, naquela ocasião restou assente que: ‘... a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada ‘surpresa fiscal’. Na lúcida percepção dos doutrinadores, ‘em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.’ (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2004, pág. 295 a 300)’.
(Voto-vista proferido por este relator nos autos dos EREsp n.º 327.043/DF)

25 6



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

3. Conseqüentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nas demandas ajuizadas até 09 de junho de 2005, começa a fluir decorridos 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo.

4. In casu, a ora embargante ajuizou a ação mandamental que originou a presente demanda em 25/02/2002, pretendendo o ressarcimento de valores indevidamente recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de salários, cujos fatos geradores ocorreram no período de fevereiro de 1992 a junho de 1995, o que, nos termos dos arts. 168, I, e 150, § 4º, do CTN, revela inequívoca a inoccorrência da prescrição.

5. Embargos de declaração acolhidos para, sanando contradição existente no julgado embargado, dar provimento ao próprio recurso especial interposto.”

(EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 685570/MT, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 24.10.2005 p. 191)

Entendo, pois, que a pretensão da recorrente não está atingida pela decadência.

Quanto à questão de fundo, registro, para começar, meu entendimento de que a norma do art. 138 do CTN tem a nobre finalidade de motivar o adimplemento de tributos pelos contribuintes, privilegiando a boa-fé, distinguindo aqueles que desejam honrar suas obrigações tributárias daqueles que preferem o caminho da inadimplência, estabelecendo o seguinte:

“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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 13884.003298/2002-23
Acórdão nº : 105-15.983

Sacha Calmon Navarro Coelho, em alentado estudo sobre a matéria¹, comentando o dispositivo, formula a seguinte e definitiva lição sobre o instituto da denúncia espontânea:

"... o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. (...).

Em consequência do exposto nas alíneas a e b precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas 'isoladas'.

É sabido que o descumprimento da obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e correção monetária, a inflição de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação e que o descumprimento de obrigação acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de 'isolada'. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.

(...)

De causar espécie certa tese muito a gosto de alguns, que considera a multa de mora como um complemento indenizatório da obrigação principal e não como uma sanção, para o fim de excluí-la dos efeitos do artigo 138 do CTN. Neste caso, a multa não seria 'multa'...

A tese demonstra lamentável ignorância dos princípios científicos que informam a Ciência do Direito. O que faz, em verdade, é dar prevalência, na discussão do assunto, aos interesses menores do 'fiscalismo' através de uma algaravia conceitual, inaceitável à luz da boa doutrina.

(...)

Ora, se é verdade que as normas jurídicas são, fundamentalmente, de duas espécies, impositivas e sancionantes ou ainda primárias e

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 2ª ed., pp. 106 e segs.



Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

secundárias para usar a terminologia de Alf Rosse, e se as normas à vista dessa dualidade tipológica se distinguem pelo conteúdo mesmo de suas hipóteses e de seus mandamentos, o que nos cabe, in casu, é determinar qual o conteúdo da hipótese e do mandamento de uma norma que impõe multa a uma pessoa pelo simples fato desta não ter pago no prazo marcado um tributo devido. A hipótese é não ter a pessoa pago o tributo – fato ilícito. A consequência é ficar sujeito a uma multa – sanção.

(...)

Só está sujeito a uma multa de mora quem tenha cometido uma infração a dever ou obrigação principal, isto é, quem tenha deixado de pagar tributo.

Conseqüentemente, esta multa de mora é pena e não complemento indenizatório.

(...)

As Fazendas, federal, estadual e municipal, discordam da interpretação debuxada linhas atrás. E o que é pior, agem como pensam, isto é, erradamente, sem que até agora se tenha posto cobro nesta situação inteiramente contra legem. Os argumentos dos diversos fiscos são de três espécies.

a) Em primeiro lugar, alegam que se fosse permitido ao contribuinte não pagar no prazo, ganhar uma, duas ou três semanas e depois se autodenunciar, recolhendo o tributo apenas com juros e correção monetária, isto traria uma total insegurança e imprevisibilidade no manejo da receita tributária.

O argumento é extra jurídico e só nestes termos pode ser contraditado. Diga-se, porém, para logo, que as 'razões do fisco' não podem prevalecer contra as razões da lei. O príncipe e seu erário já não são, como antanho, autoritários e autocráticos. O argumento, no entanto, demonstra nas entrelinhas suas deficiências.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

b) Em segundo lugar, dizem que a multa moratória, conquanto punitiva é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (...). A indenização possuiu como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (...). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não pago. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem.

Finalmente, em terceiro lugar, argumentam com o art. 161 do CTN que, em havendo falta de pagamento do tributo, manda que este seja pago com juros e correção monetária, 'sem prejuízo das penalidades cabíveis' (...).

Ocorre que não existe a mais mínima incompatibilidade entre os artigos 138 e 161.

O art. 161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora, e o art. 138 define a exceção a esta regra."

Adotando as razões invocadas na doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, tenho que o pagamento espontâneo de tributo em atraso, afasta a aplicação de qualquer penalidade, inclusive a denominada multa de mora.

Este é também o entendimento que prevalece na jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Afeiçoado o pagamento aos termos do artigo 138 do CTN, consistente a denúncia espontânea, pelo que indevida a multa de mora paga.

Recurso negado."

(Acórdão nº CSRF/02-01.316, Sessão de 12 de maio de 2003)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA AFASTADA – A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou punitiva – que são a mesma coisa –, sendo devido apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente no artigo 138 do CTN.

Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, porque isso lhe retiraria a espontaneidade, que é exatamente o que legislador tributário buscou privilegiar ao editar o art. 138 do CTN. Recurso provido.”

(Acórdão nº CSRF/01-04.259, Sessão de 2 de dezembro de 2002)

“PROCESSUAL – MULTA DE MORA – CONFISSÃO ESPONTÂNEA – descabe, na confissão espontânea do débito (ato formal), acompanhado pelo pagamento do tributo e pelos juros de mora, qualquer outra exigência de caráter material. Inteligência do art. 138 do CTN. Recurso negado.”

(Acórdão nº CSRF/02-01.194, Sessão de 17 de setembro de 2002)

“IRF – PAGAMENTO ESPONTÂNEO – ART. 138 DO CTN – Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de mora, que tem natureza penal, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional. Comprova-se o recolhimento do tributo via DARF, documento qualitativo e informativo (art. 873 do RIR/99), para se configurar a denúncia espontânea. Recurso negado.”

(Acórdão nº CSRF/01-03.578, Sessão de 5 de novembro de 2001)

Neste sentido é também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como se vê das ementas abaixo:

I – TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO – PIS – COFINS – IMPOSSIBILIDADE. (...).

II – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – DÉBITO DECLARADO ANTES DO PROCEDIMENTO FISCAL - Considera-se 'denúncia espontânea', para os efeitos do Art. 138 do CTN, a confissão de dívida, efetivada antes de 'qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização'. Contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN ART. 138).

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

(RESP 241114-RN, 1ª T., Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 04.06.2001, p. 62)

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. EQUÍVOCO MANIFESTO. OCORRÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. IRPJ. RECOLHIMENTO SERÔDIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. ART. 84, INCISO II, ALÍNEA B. LEI 8.981/95. EXCLUSÃO. PRECEDENTES.

1. A multa de mora prevista no art. 84, inciso II, alínea b, da Lei n.º 8.981/95, tem com origem o recolhimento serôdio dos tributos e contribuições federais, ou seja, finca suas raízes no descumprimento da obrigação principal, pelo que, deve ser excluída em caso de denúncia espontânea acompanhada do recolhimento da exação devida.

2. O reparo pelo atraso na quitação é feito pela cobrança dos juros de mora, previstos no art. 84, inciso I, da Lei n.º 8.981/95, cuja incidência não é excluída pela denúncia espontânea.

3. Embargos acolhidos, com atribuição de efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.”

(EERESP 251452-RJ, 2ª T., Rel. Min. Laurita Vaz, DJU de 09.09.2002, p. 187)

“TRIBUTÁRIO – DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – CORREÇÃO MONETÁRIA – APLICAÇÃO DA TR – IMPOSSIBILIDADE – ADIN 493-0 – UTILIZAÇÃO DO INPC – LEI 8.177/91 – MULTA DE MORA – AFASTAMENTO – CTN, ART. 138 – PRECEDENTES.

(...)

O art. 138 CTN afasta a aplicação da ‘multa moratória’ se o contribuinte recolheu o imposto devido, acrescido de juros e correção monetária, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco.

Recurso conhecido e provido.”

(RESP 202403-PR, 2ª T., Rel. Min. Francisco Pessanha Martins, DJU de 11.06.2001, p. 169)

“TRIBUTÁRIO. ICMS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.

Na forma da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a denúncia espontânea exclui a aplicação da multa moratória (CTN, art. 138), mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

Recurso especial não conhecido."
(RESP 172816-SP, 2ª T, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU de 21.09.1998,
p. 147)

Resta saber, todavia, se na hipótese dos autos restou configurada a denúncia espontânea.

Penso, ademais, que o fato de o débito ter sido comunicado 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.

Julgo necessário ter em mira que a questão se refere a tributo sujeito a lançamento por homologação, com relação aos quais o lançamento, como ato jurídico constitutivo do crédito tributário, só se consuma depois de homologada, tácita ou expressamente, a atividade do contribuinte de apurar o tributo devido. Juridicamente, a apuração realizada pelo contribuinte, 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 quinquênio legal.

Por isso é que, apesar de o pagamento a destempo do tributo, acompanhado dos juros de mora devidos, ter sido efetuado depois de declarado o débito em DCTF, não impede se aplique o instituto da denúncia espontânea, porquanto efetuado esse pagamento antes de homologada pelo Fisco a apuração realizada pelo contribuinte; antes, portanto, de consumado o lançamento e constituído o crédito tributário.

Destaco, nessa linha, o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138, CTN). INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. MULTA INDEVIDA. PROCESSUAL CIVIL (ART. 535, CPC).

1. Embargos Declaratórios inadmissíveis incorrendo obscuridade, dúvida, contradição ou omissão (art. 535, CPC). Só excepcionalmente pode ser adotada a solução infringente modificativa do julgado;

2. Descaracterizada a divergência com base na orientação do verbete 565 – STF;

3. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto após a denúncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal.

4. Recurso conhecido e provido (art. 105, III, 'a', da C.F.).”

(REsp nº 9.421/PR, Rel. Min. Milton Pereira, v. u., j. em 2.9.1992)

Do voto condutor do Ministro Milton Pereira se extrai o seguinte e elucidativo

excerto:

“Na espécie, efetivamente, permeia-se que, elidindo eventual proveito da falta, o ato confessado libera o contribuinte de procedimento fiscalizador, inclusive salvaguardando-o de imposição de multa moratória.

A trato de retardo no recolhimento de tributo objeto de auto-lançamento, sob o amanho de restrita compreensão das disposições do art. 138, CTN, opõe-se que a denúncia espontânea não suprime a multa moratória.

Opinioso, todavia, possa afigurar-se, salvo por não se coadunar à interpretação teratológica, a parla na denúncia espontânea não tem parceria com restrita abrangência dos seus efeitos. O seu fim – como estímulo à arrecadação ou facilitação para reparar erros – não deve ser tangenciado. Demais, inexistente anterior processo administrativo fiscal, antecipada aquela denúncia, deve-se colacionar a inaplicação da multa, sob pena de ancorar-se no desânimo, levando à persistência da impontualidade, na cômoda espera de futuro chamamento fiscal. Por isso, pela confissão, purgada a falta, reconciliados contribuinte – fisco, não tem sentido lógico jurídico a multa, grangeando imanente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. <hr/>

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

caráter punitivo. É desmesurada exigência incentivar a evasão de receita, enfraquecendo-se a franquia interpretativa sinalizada nos arts. 112 e 128 – parte final – c/c o art. 138, CTN.

Desconhecer o fato objetivo de que o contribuinte, antes de prévio procedimento fiscal, denunciou-se e fez os pagamentos, seria desconsiderar o espontâneo sancamento da falta, com censuráveis loas à multa punitiva, desfigurando a sua natureza jurídica.”

Ademais, em não sendo aplicável o instituto da denúncia espontânea à hipótese ora tratada, restaria, apenas, sua aplicabilidade aos casos em que o débito não for previamente comunicado ao Fisco, onde o pagamento for concomitante à comunicação do débito. A prevalência desse entendimento implica conferir tratamento diferenciado em favor daquele que omite seus débitos tributários do Fisco, em detrimento daqueles que, agindo com boa-fé, comunicam seus débitos ao Fisco, mas, sem condições de prontamente honrar a obrigação fiscal, o fazem em momento posterior, antes, contudo, de iniciado qualquer procedimento de cobrança.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório da recorrente relativamente à multa de mora paga nos DARF acostados ao processo.

É como voto.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. <hr/>

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUÍS ALBERTO BACELAT VITDAL, Redator Designado

Discorda a câmara do voto redigido pelo relator no que tange à possibilidade de homologação da compensação de tributos devidos pela Recorrente com créditos de titularidade da mesma, porém constituídos a mais de 05 (cinco) anos conforme passo a expor.

O prazo prescricional para se pleitear a restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente está determinado no artigo 168 do Código Tributário Nacional, que o estabelece em 5 anos, "in verbis":

"Art. 168 – O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário.

II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

As situações determinantes para a se fixar o marco inicial para a contagem do prazo prescricional, estão elencadas exemplificativamente nos incisos do artigo 165 do CTN, assim redigidos:

"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 art. 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;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

Da análise das situações apontadas no art. 165 do CTN, vejo que os incisos I e II se referem a ocorrência não litigiosas, constatadas por iniciativa do sujeito passivo. Por outro lado, o inciso III aborda fato cujo indébito vem à tona por iniciativa de autoridade incumbida de dirimir uma situação jurídica conflituosa, conforme se percebe do seu texto na referência a “reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

No presente caso o indébito foi exteriorizado por iniciativa do próprio sujeito passivo, por meio que evidenciou a existência de imposto pago a maior que o devido. Esta hipótese de procedimento unilateral pelo contribuinte configura uma situação em que o pedido de restituição enquadra-se nos incisos I e II do art. 165 do CTN, devendo ser contado o prazo prescricional como previsto no inciso I, do artigo 168, do CTN, da data da extinção crédito tributário.

Não se alinha a Câmara com o posicionamento defendido pelo relator, expresso pelas ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça transcritas no recurso, com todo o respeito que merece seu órgão prolator, porque cria prazo não respaldado pelo CTN.

A tese se apóia no art. 156, VII do CTN, pretendendo concluir que só existiria extinção do crédito tributário quando ocorresse cumulativamente as condições previstas no art 150 e seus § 1º e 4º, pagamento antecipado e a homologação do lançamento. Entretanto, numa análise do próprio § 1º do citado artigo 150 verifica-se que ao informar que o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento, direciona o intérprete para o art. 117 do mesmo CTN, de onde se extrai que os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio. O pagamento antecipado não se traduz em pagamento provisório, mas sim efetivo, antes do lançamento se consolidar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

Conclui-se, portanto, que, se o pagamento antecipado extingue o crédito tributário sob condição de sua ulterior homologação, seus efeitos devem ser observados desde a data do efetivo pagamento, porque esta cláusula reflete uma condição resolutória. O direito de pleitear a restituição de valor pago indevidamente poderia ser exercido tão logo ficasse evidenciado o pagamento a maior, independentemente de qualquer homologação.

Nesta mesma linha, pela excepcional clareza, transcrevo excerto de texto do professor Eurico Marcos Diniz de Santi, na obra Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Editora Max Limonad, São Paulo, 2000, p. 268 a 270 – capítulo 10.6.3, cujo título é “A tese dos dez anos do direito de o contribuinte pleitear a restituição do débito do Fisco”, citado no acórdão recorrido:

“Assim entendeu-se que a extinção do crédito tributário, prevista no Art. 168, I do CTN, está condicionada à homologação expressa ou tácita do pagamento, conforme Art. 156, VII do CTN, e não ao próprio pagamento, que é considerado como mera antecipação, ex vi do Art. 150, § 1º do CTN. Como, normalmente, a extinção do crédito tributário se realiza com a homologação tácita, que sucede cinco anos após o fato jurídico tributário ex vi do Art 150, § 4º do CTN, passou-se a contar cinco anos da data do fato gerador para se configurar a extinção do crédito, e mais outros cinco anos da data da extinção, perfazendo o prazo total de 10 anos.

*Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque pagamento **antecipado** não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento.*

*Segundo porque se interpretou o “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento” de forma equivocada. Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA, para quem “não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde **inexiste negócio jurídico**”, pois “condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material” do pagamento, não se pode aceitar **condição resolutiva** como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.*

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracterizada a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

realiza, vigora com plena eficácia o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.

Portanto, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributo ao cofres públicos e haverá de funcionar, a priori, como dies a quo dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez."(grifos do original)"

Diversos são os julgados do Conselho de Contribuintes posicionando-se no sentido de que o prazo prescricional para se pleitear a restituição de indébito em situações não conflituosas é de cinco anos, conforme se verifica das ementas a seguir:

"Acórdão nº : 107-06365

IRPJ - DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE NO ANO DE 1.992 - Só podem ser restituídos os valores recolhidos indevidamente que não tenham sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data de extinção do crédito tributário. Decisão de primeira instância mantida.

Acórdão 108-05.791

IRPJ Ex.: 1991

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 13884.003298/2002-23

Acórdão nº : 105-15.983

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. Recurso negado”.

De todo o exposto, concluo que o prazo prescricional para a apresentação do pedido de restituição de tributo pago a maior, é de cinco anos e tem início com a extinção do crédito tributário.

Assim, consolidando-se os entendimentos esposados nos votos, dar-se provimento parcial ao recurso no sentido de admitir a não ocorrência da decadência em relação aos pagamentos feitos dentro de cinco anos anteriores em relação ao pedido.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2006.


LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL 