



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

Processo nº 19404.000247/2002-81
Recurso nº 252.857 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.810 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de julho de 2010
Matéria RESTITUIÇÃO DE MULTAS DE MORA PAGAS ANTES DE
PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - ESPONTANEIDADE - DECADÊNCIA -
COMPETÊNCIA REGIMENTAL
Recorrente COSTA MIL SUPERMERCADO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 29/05/1992 a 26/12/2001

Ementa: RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PARA EFETUAR O PEDIDO. CINCO ANOS CONTADOS DA DATA DO PAGAMENTO INDEVIDO. PEDIDO FORMULADO EM 15/05/2002

Na forma do § 1º do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação, o que implica em que o direito de restituição de indébito, previsto no inciso I do artigo 165, deve observar ao prazo de cinco anos a que se refere o inciso I do artigo 168, qual seja, de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário. Atingidos pela decadência os pagamentos efetuados em data anterior a 15/05/1997.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE.

A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN refere-se a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, pelo que descabe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso, ainda que realizado antes de qualquer ação do Fisco.

COMPETÊNCIA REGIMENTAL. TRANSFERÊNCIA DE JULGAMENTO.

De se observar as normas regimentais que versam sobre a competência para julgar recursos voluntários relacionados ao IRPJ, CSLL e ao IRRF, declinando-se em favor da Primeira e Segunda Seções do Carf, respectivamente.

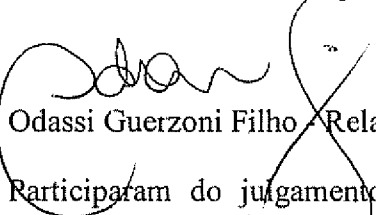
Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

1

Acordam os membros do Colegiado: I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, para declinar competência às Primeira e Segunda Seções do Carf para o julgamento das matérias relacionadas ao IRPJ, à CSLL e ao IRRF, e em considerar atingidos pela decadência os recolhimentos efetuados anteriormente a 15/05/1997; e II) pelo voto de qualidade, não reconhecer a espontaneidade prevista no artigo 138 do CTN para os recolhimentos não atingidos pela decadência. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton César Cordeiro de Miranda quanto à matéria referente à espontaneidade.

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente


Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton César Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

A Recorrente pede a reforma total do Acórdão nº 13-17.011, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro/I, de modo que lhe seja reconhecido o direito ao crédito por ela apurado, originado dos pagamentos que efetuou a título de **multa de mora** quando do recolhimento em atraso de diversos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, durante as datas de 29/05/2002 e 26/12/2001. Em seu Pedido de Restituição, que fora formulado inicialmente em 15/05/2002 e substituído por outro entregue em 08/01/2003, a interessada argumentara que, tendo recolhido tais valores de forma espontânea, isto é, antes de qualquer iniciativa do Fisco, ainda que após as datas de vencimentos dos respectivos tributos e contribuições correspondentes, incorreu na regra do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que trata da figura da “denúncia espontânea”. Colacionou diversas decisões do então denominado Conselho de Contribuintes, do STJ, bem como de parte da doutrina, tudo na linha de seu entendimento. De outra parte, contestou os argumentos da instância de piso quanto ao prazo de que disporia para proceder à repetição de indébito, posicionando-se pelo prazo de dez anos, em detrimento dos cinco defendidos pela DRJ, escorado, para tanto, em decisões administrativas e judiciais.

No demonstrativo anexado ao Pedido de Restituição constam as datas, os valores da multa de mora pagas e os tributos e contribuições aos quais se referem (fls. 113/114), donde se pode verificar que incidiram sobre o PIS/Pasep, a Cofins, o Finsocial, e também sobre o IRPJ, a CSLL e sobre o IRRF.

É o Relatório, elaborado que foi a partir de arquivo digitalizado e a mim disponibilizado pela Secretaria da 4ª Câmara da Terceira Seção do Carf.



Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 02/10/2007, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 30/10/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Competência regimental para decidir

Inicialmente, de se consignar que este julgamento versará apenas sobre os valores relacionados às multas de mora que se fizeram incidir sobre os recolhimentos do PIS/Pasep, da Cofins e do Finsocial, visto que, a teor do disposto no § 1º do art. 7º, c/c o art. 2º, II, e 3º, II, da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o novo regimento do Carf, a competência para deliberar sobre os recolhimentos incidentes sobre o IRPJ, a CSLL e o IRRF, são, respectivamente, da Primeira e da Segunda Seção.

Decadência

Prazo legal para a formulação do pedido de restituição de indébito

A repetição do indébito tributário está tratada nos artigos 165, I e 168, I, do CTN, *verbis*:

"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 artigo 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;"

"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 artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;"(grifei)

De outra parte, no § 1º do artigo 150, consta que nos casos cujo lançamento se dá por homologação – como é o caso do PIS/Pasep e da Cofins, por exemplo - o pagamento, feito antecipadamente pelo sujeito ao qual a legislação atribuiu o dever de fazê-lo, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação.

Desta forma, não é o *transcurso* do prazo de cinco anos, contado da data de pagamento, que determina o momento de extinção do crédito tributário; é o *próprio pagamento*. Nem levarei adiante a discussão de que o CTN poderia ter sido mais claro ao tratar do assunto, já que, na modalidade de lançamento por homologação, da forma como está

redigida a matéria que dele trata, fica-nos a impressão de que não há crédito tributário algum a ser extinto, visto que ainda não lançado.

Assim, diante de uma *antecipação* (pagamento) do sujeito passivo à ação do Fisco (que poderia resultar num *lançamento*), sobreviria o pronunciamento da Administração Tributária sobre ela, a *antecipação* (apurando a base de cálculo, aplicando a alíquota correspondente, atestando a data de vencimento e confrontando-a com a do pagamento etc.), *homologando* ou não aquele "lançamento" *antecipado* e, no mesmo momento, a "constituição", o "lançamento" de um crédito que poderíamos considerar como inexistente, visto que já pago. Por isso que se diz que estaríamos diante, portanto, de uma modalidade de tributo sem lançamento.

Mas, retornando ao ponto central da discussão, é o *pagamento* que extingue o crédito, iniciando-se, neste momento, inclusive, a fruição do prazo de cinco anos que o sujeito passivo tem para repeti-lo, se for o caso. E, com a devida venia, deve ser entendido dessa forma pois, se pode o sujeito passivo, de imediato, exercer o direito à restituição, com base apenas no pagamento antecipado, ainda que pendente de homologação, não estaria corretamente equacionada a relação jurídica fisco-contribuinte se o curso do prazo do artigo 168 do CTN fosse submetido a outro termo que não seja o próprio pagamento antecipado, o qual, com apoio da legislação, para tal efeito, deve ser considerado como causa de extinção do crédito tributário.

Sob tal prisma de análise, o prazo a que se refere o artigo 168 do CTN deve ser interpretado no sentido de que o contribuinte pode postular a restituição do tributo desde o momento em que efetuado o pagamento antecipado até o decurso do prazo de cinco anos.

Não é a condição resolutória que impede a eficácia imediata do ato (pagamento), mas apenas sujeita a sua validade, em caráter definitivo e vinculante para o Fisco, a um fato futuro e incerto que pode desconstituir-lhe a validade, com repercussão sobre a relação jurídica firmada. Assim, o pagamento antecipado, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não tem a sua eficácia inibida, tanto que no § 1º do artigo 150 expressamente menciona que há extinção do crédito tributário, embora não de modo definitivo.

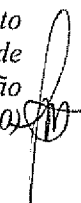
Corrobora essa argumentação o enunciado do artigo 168-A, dado pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 118, em 10 de fevereiro de 2005, que assim dispõe:

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

Da obra "*Direito Tributário Brasileiro*", de autoria de Luciano Amaro, Editora Saraiva, 11ª Edição, 2005, às páginas 427 e 428, extraio o seguinte comentário:

"A restituição deve ser pleiteada no prazo de cinco anos, contados do dia do pagamento indevido, ou, no dizer inadequado do Código Tributário Nacional (art. 168, I), contados da 'data da extinção do crédito tributário'.

Esse prazo – cinco anos contados da data do pagamento indevido – aplica-se, também, aos recolhimentos indevidos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em relação aos quais o Código prevê que o pagamento antecipado (art. 150,



'extingue o crédito, sob condição resolutória' (§ 1º). O Superior Tribunal de Justiça, não obstante, entendeu que o termo inicial do prazo deveria corresponder ao término do lapso temporal previsto no artigo 150, § 4º, pois só com a 'homologação' do pagamento é que haveria 'extinção do crédito', de modo que os cinco anos para pleitear a restituição se somariam ao prazo de cinco anos que o fisco tem para homologar o pagamento feito pelo contribuinte. Opusemo-nos a essa exegese, que não resistia a uma análise sistemática, lógica e mesmo literal do código. O art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, à guisa de norma interpretativa (art. 4º, in fine), reiterou o que o art. 150, § 1º já dizia, ao estatuir que, para efeito do referido art. 168, I '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'."

De se lembrar, porém, a discussão que sobreveio à edição da referida Lei Complementar nº 118, de 2001, ou seja, se a mesma seria prospectiva ou retroativa, pois, se, de um lado, o art. 4º da referida lei complementar foi clara ao determinar a sua aplicação retroativa¹, o fazendo com base em dispositivo específico do CTN, o seu artigo 106, I², de outro, o STJ e boa parte da doutrina, entenderam que a eficácia operava-se somente a partir de junho de 2005, data em que a lei entrou em vigor.

Trago a partir deste ponto excertos do voto proferido pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Presidente da 3ª Seção do Carf, no Acórdão da CSRF nº 9303-00330, Sessão de 18/11/2009, em que, por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e em que se faz uma explanação bastante didática acerca da polêmica que se iniciou sobre a matéria.

No âmbito judicial, o Superior Tribunal de Justiça, inicialmente, sem declarar formalmente a inconstitucionalidade do art. 4º dessa lei, decidiu, reiteradamente, por meio de sua 1ª Seção, que a Lei Complementar nº 118/2005, no tocante ao art. 3º, somente entraria em vigor, em sua integralidade, à partir do mês de junho de 2005.

Contra esse entendimento insurgiu-se a Fazenda Nacional, que recorreu ao STF. Acolhido o recurso extraordinário apresentado pela Fazenda Nacional, o pleno da corte maior deu provimento ao RE 482.090-1 *SP*, e determinou que o STJ observasse a reserva de plenário para afastar a aplicação do art. 4º dessa lei complementar. Veja-se o excerto do acórdão do STF:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. PROCESSO CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO QUE AFASTA A INCIDÊNCIA DE NORMA FEDERAL. CAUSA DECIDIDA SOB CRITÉRIOS DIVERSOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DA CONSTITUIÇÃO. RESERVA DE PLENÁRIO. ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO.

¹ Art. 4º Esta lei entra em vigor em 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional

² Art 106. A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

(...)

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 118/2005, ARTS. 3º E 4º. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (LEI 5.172/1966), ART. 106, I. RETROAÇÃO DE NORMA AUTO-INTITULADA INTERPRETATIVA.

“Reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição” (RE 240.096, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 21.05.1999).

Viola a reserva de Plenário (art. 97 da Constituição) acórdão prolatado por órgão fracionário em que há declaração parcial de inconstitucionalidade, sem amparo em anterior decisão proferida por Órgão Especial ou Plenário.

Recurso extraordinário conhecido e provido, para devolver a matéria ao exame do Órgão Fracionário do Superior Tribunal de Justiça.

Brasília, 18 de junho de 2008.

VOTO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - (Relator):

Inicialmente, enfatizo que a discussão travada neste recurso extraordinário se limita à argüida necessidade de submissão do exame incidental de inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005 ao Órgão Especial do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do art. 97 da Constituição. Não se discute neste recurso extraordinário a constitucionalidade da norma que fixou a validade de uma única interpretação para a contagem do prazo prescricional para a restituição do indébito tributário.

Registro também que o e. Superior Tribunal de Justiça, em outro recurso especial e após a submissão deste recurso extraordinário ao conhecimento e julgamento do Pleno, resolveu por submeter questão análoga ao respectivo Órgão Especial, após decisão proferida pelo eminente Ministro Sepúlveda Pertence, nos autos do RE 486.888 (DJ de 31.08.2006). O referido precedente, firmado por ocasião do julgamento da Argüição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência no Recurso Especial 644.736 (rel. min. Teori Zavascki, DJ de 27.08.2007), foi assim ementado:

“CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005. NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a

lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação - expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juizes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

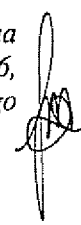
6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida. "

Passo ao exame do recurso.

Esta é a redação dada aos arts. 3º e 4º da Lei Complementar 118/2005:

"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.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. "



Por sua vez, o art. 106, I, do Código Tributário Nacional tem a seguinte redação:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;"

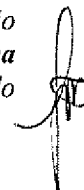
Discute-se no recurso extraordinário se o acórdão recorrido violou a reserva de Plenário para declaração de inconstitucionalidade de lei (art. 97 da Constituição) na medida em que deixou de aplicar retroativamente o art. 3º da LC 118/2005, como determinam o art. 4º da mesma lei e o art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

Passo a examinar, então, a questão de fundo.

*Os arts. 3º e 4º da Lei Complementar 118/2005 objetivam estabelecer, com eficácia retroativa, que a prescrição do direito do contribuinte à restituição do indébito tributário pertinente às exações sujeitas ao lançamento por homologação ocorre em cinco anos contados do pagamento antecipado. Na linha do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, **interpretado literalmente**, a retroatividade de normas meramente interpretativas é irrestrita e, portanto, o disposto no art. 3º da LC 118/2005 também se aplica aos recolhimentos indevidos que se deram antes da publicação da referida lei complementar, independentemente da data de ajuizamento da respectiva ação judicial. Dito de outro modo, o art. 3º e o art. 106, I, do Código tributário Nacional **não** colocam qualquer limitação ao alcance retroativo da norma que estabelece como o prazo prescricional deverá ser computado.*

Anteriormente à publicação da LC 118/2005, o Superior Tribunal de Justiça firmara orientação segundo a qual o prazo para restituição do indébito tributário era de cinco anos, contados a partir da homologação do lançamento (art. 156, VII, do CTN), que poderia ser expressa ou tácita. Como o prazo de que dispõe a autoridade fiscal para homologação é de cinco anos (art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN), a prescrição do direito à restituição do indébito tributário poderia chegar a dez anos, contados do momento em que ocorria o fato gerador, se houvesse a homologação tácita do lançamento. O art. 3º da LC 118/2005, em um primeiro exame, busca superar o entendimento e firmar uma única possibilidade interpretativa para a contagem do prazo de prescrição de indébito relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação. (Destaquei).

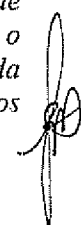
*Para afastar a aplicação conjunta dos arts. 3º e 4º da Lei 118/2005 e do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, **assim limitando a retroação às ações ajuizadas após a entrada em vigência da lei complementar em questão**, o acórdão recorrido invocou precedente da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (EREsp 327.043). O mencionado precedente, ainda não publicado, apoia-se no princípio constitucional da **segurança jurídica**, como se lê no registro feito pelo eminente relator do acórdão recorrido. Ministro Luiz Fux:*



"O acórdão embargado assentou que a Primeira Seção reconsolidou 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 327043/DF, Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 27.04.2005)."

A Lei Complementar 118/2005 não foi declarada inconstitucional pela Primeira Seção, tendo apenas sido limitada sua incidência às demandas ajuizadas após sua entrada em vigor (09 de junho de 2005), em homenagem, entre outros, ao princípio da segurança jurídica, consoante perfilhado no voto-vista desta relatoria: "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). (...) À mingua de prequestionamento por impossibilidade jurídica absoluta de engendrará-lo, e considerando que não há inconstitucionalidade nas leis interpretativas como decidiu em recentíssimo pronunciamento o Pretório Excelso, o preconizado na presente sugestão de decisão ao colegiado, sob o prisma institucional, deixa incólume a jurisprudência do Tribunal ao ângulo da máxima tempus regit actum, permite o prosseguimento do julgamento dos feitos de acordo com a jurisprudência reinante, sem invalidar a vontade do legislador através suscitação de incidente de inconstitucionalidade de resultado moroso e duvidoso a afrontar a efetividade da prestação jurisdicional, mantendo hígida a norma com eficácia aos fatos pretéritos ainda não sujeitos à apreciação judicial, máxime porque o artigo 106 do CTN é de constitucionalidade indubitosa até então e ensejou a edição da LC 118/2005, constitucionalmente imune de vícios".

Ao deixar de aplicar os dispositivos em questão por risco de violação da segurança jurídica (princípio constitucional), é inequívoco que o acórdão recorrido declarou-lhes implícita e incidentalmente a inconstitucionalidade parcial. Vale dizer, como observou a Primeira Turma desta Corte por ocasião do julgamento do RE 240.096 (rei. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 21.05.1999), "reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidí-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição".



Portanto, ao invocar precedente da Seção, e não do Órgão Especial, para decidir pela inaplicabilidade de norma ordinária federal com base em disposição constitucional, entendo que o acórdão recorrido deixou de observar a necessária reserva de Plenário, nos termos do art. 97 da Constituição.

Em sentido semelhante, registro as seguintes passagens do voto proferido pelo eminente Ministro Sepúlveda Pertence, por ocasião do julgamento de recente precedente (RE 544.246, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 08.06.2007):

"A inaplicação dos dispositivo questionados da LC 118/05 a todos processos pendentes reclamava, pois, a declaração de sua inconstitucionalidade, ainda que parcial

Foi o que fez, na verdade, o acórdão recorrido.

Não importa que o precedente invocado da Primeira Seção do Tribunal a quo, EREsp 328043 tenha declarado incidir a lei nova nas ações propostas a partir de sua vigência.

*O **distínguo** - dada a irretroatividade irrestrita preceituada nos arts. 3º e 4º da LC 118/05 importou na declaração de inconstitucionalidade parcial deles, malgrado sem redução de texto.*

Estou, pois, em que, assim decidindo – com fundamento em precedente da Seção e não, do Órgão Especial o acórdão recorrido contrariou efetivamente a norma constitucional da "reserva de plenário", do art. 97 da Lei Fundamental.

É como voto".

*Do exposto, conheço do recurso extraordinário e **dou-lhe provimento**, para que a matéria seja devolvida ao órgão fracionário do Superior Tribunal de Justiça, para que seja observado o art. 97 da Constituição."*

Da leitura do acórdão, dúvida não há que, segundo o Supremo Tribunal Federal, qualquer medida no sentido de afastar a aplicação de dispositivo de lei vigente, importa em controle incidental de inconstitucionalidade.

Diante desse posicionamento da Corte Maior, o STJ, por sua corte especial, declarou a inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da lei em comento, e, após isso, firmou o entendimento de que o disposto no art. 3º da citada lei somente produz efeitos sobre as ações de repetição que se referirem a indébitos pertinentes a fatos geradores ocorridos a partir de junho de 2005.

Em outro giro, como bem destacou o Ministro Joaquim Barbosa no voto condutor do acórdão transcrito linhas acima, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 pretendeu superar o entendimento vigente sobre o termo inicial da prescrição e firmar uma única possibilidade interpretativa para a contagem do prazo de prescrição de indébito relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação. Agora, se o art. 4º, que determinou a aplicação retroativa da interpretação trazida no art. 3º, padece de vício de inconstitucionalidade, não cabe a este Colegiado isto declarar, pois, como se sabe, há disposição legal expressa no sentido de afastarmos a aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade, salvo as exceções nele previstas, o que não é o caso dos autos. Vide art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a

redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009. A norma inserta nesse dispositivo do Processo Administrativo Fiscal foi reproduzida no art. 62 do atual regimento interno do CARF.

Não bastasse, o enunciado da **Súmula CARF nº 2**, consolidada no Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, dispõe que "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Em resumo, portanto, entendo que a normatização da repetição de indébito está toda tratada pelo CTN, mais especificamente, no art. 168, com a interpretação autêntica trazida pelo art. 3º da Lei complementar nº 118/2005, de forma que, o prazo de que dispõem os contribuintes para formular o pedido de repetição de indébito é de cinco anos contados da data do pagamento.

Assim, considerando que o sujeito passivo protocolizou seu pedido de repetição em 15/05/2002, os pagamentos de multa de mora incidentes sobre o PIS/Pasep, a Cofins e sobre o Finsocial compreendidos no período anterior a 15/05/1997 não podem ser restituídos e/ou compensados, fulminados que foram pelos institutos da decadência/prescrição.

Multa de mora x espontaneidade

Em relação aos recolhimentos da multa de mora incidentes sobre o PIS/Pasep, a Cofins e sobre o Finsocial efetuados no período não atingido pela decadência, entendo correto o posicionamento da instância recorrida, ou seja, de não reconhecer que a situação da Recorrente enquadrar-se-ia na regra do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Para o enfrentamento deste tema, valho-me de alguns excertos do voto do ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis no Acórdão nº 203-10.183, de maio de 2005, que tratou de semelhante caso.

A responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, como os ilícitos tributário-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas etc). Daí a necessidade de se diferenciar a multa de ofício - mais gravosa e aplicável às infrações relativas à obrigação tributária principal que não o simples atraso no pagamento do tributo -, da multa de mora - esta penalidade mais branda, que visa indenizar o Erário pela demora no recebimento do seu crédito.

A multa de mora é uma penalidade pelo atraso no recolhimento do tributo, atraso esse que por ser infração de menor monta é sancionado de forma mais leve que as outras infrações. Por outro lado, a multa moratória também possui caráter indenizatório. A demonstrar o caráter de indenização, o seu percentual é proporcional à quantidade de dias de atraso (0,33% ao dia), até o limite fixado em lei, que é de vinte por cento do valor do tributo.

De forma semelhante ao que acontece nas obrigações contratuais privadas, em que comumente se pactua, além de juros, multa, ambos de mora e pelo atraso no cumprimento das obrigações, assim também acontece na obrigação tributária, com a diferença de que nesta a multa é estabelecida em lei, face ao caráter *ex lege* da obrigação tributária.

Aquele contribuinte que declara o tributo e que por alguma razão não pode pagá-lo no prazo, se sujeita à multa de mora. Outro, que sequer declara e espera a inação do sujeito ativo, deve arcar com penalidade maior. No caso da denúncia espontânea, a última é elidida, mas a primeira não. Tudo com respeito à razoabilidade, de forma a que o contribuinte simplesmente inadimplente arque com uma multa menor, e aquele que pratica as demais infrações tributárias seja punido com uma multa maior, a não ser que promova a autodenúncia. Caso esta se concretize, aplica-se a multa de mora em vez da multa mais gravosa, respeitando-se a razoabilidade.

O art. 138 do CTN, ao determinar que “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, precisa ser interpretado em conjunto com o art. 161 do mesmo Código, que informa:

Art. 161. 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 e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (negrito acrescentado).

Consoante o art. 161 transcrito, seja qual for o motivo determinante do atraso a parcela do crédito tributário não pago no vencimento é acrescida de juros de mora e das penalidades cabíveis. Dentre essas penalidades, que precisam estar estabelecidas em lei, encontra-se exatamente a multa de mora. E é cediço que as leis sempre estipularam, ao lado dos juros de mora, também a multa moratória. Negar a sua aplicação no caso de denúncia espontânea implica em desprezar a norma inserta no art. 161 do CTN, quando é possível e necessário compatibilizá-la com a do art. 138, interpretando-se este último como se referindo às outras infrações tributárias, afora o recolhimento com atraso.

Na hipótese das demais infrações tributárias que não o mero inadimplemento, aplica-se a multa de ofício. Esta é de cunho estritamente punitivo e por isto tem natureza diversa da multa de mora, que também possui caráter indenizatório. As duas espécies de multas são excludentes. Quando incide a multa de ofício não pode incidir a multa de mora. Assim, apurada outra infração distinta do atraso no recolhimento do tributo, pela autoridade administrativa encarregada de lançá-lo, sempre caberá multa de ofício, jamais multa de mora. Por outro lado, aplica-se a multa de mora quando, sem qualquer intervenção da autoridade administrativa encarregada do lançamento, o contribuinte se apresenta e promove a denúncia espontânea, confessando ser devedor de tributo ainda não informado ao Fisco.

A respeito da incidência da multa de mora na denúncia espontânea, cumulativamente com os juros de mora, assim se pronuncia Paulo de Barros Carvalho, *in* Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 17ª edição, 2005, p. 516/519, *verbis*:

“Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito (...). A confissão do infrator, entretanto, haverá se ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas 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.

(...)

b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempe, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.

c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida vai se corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence. Após a edição da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, o valor correspondente aos créditos tributários federais é atualizado pela taxa SELIC (...) cujos índice varia em função de critérios adotados pelo Banco Central do Brasil. (...)”(grifos meus).

Também no mesmo sentido a lição de Zelmo Denari, *in* *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 24:

"A nosso ver, as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito. (...) Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são



aplicadas com caráter indenizatório. De uma maneira mais sintética, Kelsen refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir, (...) Como derradeiro argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas."

Assim, considerando que à época em que a recorrente efetuou os pagamentos os seus débitos **estavam vencidos**, nada mais pertinente que sobre eles fazer incidir a multa de mora, sendo descabida a sua restituição.



ODASSI GUERZONI FILHO