



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

Processo nº 10725.000690/2007-60
Recurso nº 162.065 Voluntário
Matéria IRPJ - EXS.: 1992 a 2001
Acórdão nº 195-0.106
Sessão de 10 de dezembro de 2008
Recorrente COSTA MIL SUPERMERCADOS LTDA.
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 29/05/1992 a 26/12/2001

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO EM ATRASO - 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".

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

PERÍODO DE APURAÇÃO: 29/05/1992 a 26/12/2001

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO - CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA - O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido; extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165 I e 168 I da Lei 5172 de 25 de outubro de 1966 (CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reconhecer o direito à restituição da multa em relação aos recolhimentos efetuados a partir de maio de 1998, inclusive, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Walter Adolfo Maresch (Relator) que negava provimento ao recurso e o Conselheiro Luciano Inocência dos Santos que dava provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior.


JOSÉ CLÓVIS ALVES

Presidente


BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Redator Designado

03 FEV 2009

Relatório

COSTA MIL SUPERMERCADOS LTDA., pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida pela 6ª Turma da DRJ RIO DE JANEIRO/RJ I, interpõe recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão.

Adoto o relatório da DRJ.

Em 15/05/2002, a Interessada protocoliza pedido de restituição dos valores de multas pagas, alegando pagamentos indevidos, por entender tratar-se de denúncia espontânea (art. 138 CTN).

A Interessada informou que, desde 1992, recolheu espontaneamente alguns tributos em atraso e, por conta disso, também recolheu as respectivas multa de mora pelos atrasos nos pagamentos, conforme DARF (cópias de fls. 31/61).

Em Parecer Decisório de nº 112/2006, às fls. 120/127, a autoridade da Receita Federal em Campos dos Goytacazes/RJ indeferiu a restituição pretendida.

De acordo com o referido Parecer, a situação presente não estaria configurada a denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

Cientificada do referido Parecer, a Interessada apresentou sua manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

- recolheu espontaneamente alguns tributos em atraso, sem se utilizar – como lhe era e é facultado expressamente pela lei – da isenção da multa de mora nos casos em que ocorre a denúncia espontânea;

- restaram reconhecidas como inquestionáveis a liquidez e a certeza do crédito tributário devido;

- ante o exposto, espera que sua manifestação de inconformidade e, por consequência, o seu pedido de restituição sejam acolhidos em todos os seus termos.

A 6ª Turma da DRJ RIO DE JANEIRO/RJ-I, através do acórdão 12-15.043 de 12 de julho de 2007, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ementando assim a decisão:

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2002
Ementa:

RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO.

A certeza e liquidez do crédito é requisito essencial para o deferimento da restituição/compensação, devendo restar comprovado o efetivo pagamento indevido ou a maior.

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O pagamento do imposto devido fora dos prazos fixados pela legislação tributária, ainda que espontaneamente, obriga ao acréscimo de multa e juros moratórios.

Inconformado o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 168 a 178, repisando os argumentos da inicial de que seria detentor de crédito líquido e certo frente à Fazenda Nacional em virtude do recolhimento indevido de multas de mora ao abrigo do art. 138 do CTN e não ter ocorrido ainda a decadência para o pedido de repetição do indébito, considerando que a decadência só ocorre após decorridos 5 anos da homologação tácita.

Voto Vencido

Conselheiro WALTER ADOLFO MARESCH, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele conheço.

Como visto no relatório, a matéria posta em discussão na presente instância trata-se de pedido de restituição de multa moratória decorrente do pagamentos efetuados em atraso no período do 29/05/1992 a 26/12/2001, que seriam indevidos em virtude do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Ampara a recorrente a sua pretensão no fato de que consoante jurisprudência administrativa e judicial citada, o recolhimento efetuado ao abrigo do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN exime o recolhimento da multa de mora dando ensejo ao pedido de repetição do indébito apresentado no processo 19404.000247/2002-81, posteriormente juntado ao presente pela autoridade preparadora do processo.

Aduz ainda que nenhum dos recolhimentos estariam fulminados pela decadência tendo em vista que o prazo de cinco anos para repetição do indébito deve ser contado a partir da homologação tácita do recolhimento efetuado, a denominada tese dos 5 + 5 anos.

Iniciamos o nosso voto pela análise da questão da decadência invocada pela recorrente.

Conforme planilhas constantes às fls. 114 a 115, a contribuinte requer a restituição de multa de mora recolhida indevidamente no período de 29/05/1992 a 26/12/2001, tendo formalizado seu pedido em 15/05/2002.

A jurisprudência administrativa tem sido enfática no sentido de não elastecer os prazos para lançamento do crédito tributário ou repetição do indébito preconizados no Código Tributário Nacional, iniciando sempre a contagem quinquenal a partir do fato gerador do tributo no caso do lançamento ou do pagamento indevido para repetição do indébito.

Os fundamentos jurídicos para a não aceitação da denominada tese dos 5 + 5 anos, foi objeto de acurada análise no voto do ilustre conselheiro José Clóvis Alves, no Acórdão 104-144.596 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual peço vênia para aqui transcrever parcialmente:

“Ensina o Professor Eurico Marcos Derzi de Santi, em seu livro Decadência e Prescrição no Direito Tributário - 2ª edição-2001 - Max Limonad, pgs. 266/270 - item 10.6.3 onde trata da tese dos dez anos do direito de o contribuinte pleitear a restituição do débito do fisco, os fundamentos jurídicos que impedem prosperar essa tese, os quais peço vênia para transcrições e suporte em minhas razões de decidir.

Neste capítulo ele explica que o judiciário "criou" este novo prazo, tentando fazer justiça, a partir do reconhecimento de inconstitucionalidade do artigo 10, primeira parte, do Decreto 2.288/86, que instituiu o empréstimo compulsório sobre combustíveis. Por isso, criou nova exegese para o inciso I do artigo 168 do CTN, de modo mais favorável à ampliação do prazo para direito a repetição do indébito. A tese foi liderada por Hugo de Brito Machado, então juiz do TRF da 5ª Região.

A nova interpretação trazia como termo inicial não o "pagamento antecipado", mas o instante da homologação tácita ou expressa do pagamento, alegando que a extinção só ocorreria com a posterior homologação do pagamento, nos termos do inciso VII do artigo 156 do CTN, tese retratada pelo Acórdão do STJ:

*RECURSO ESPECIAL N.º 42720-5/RS (94/0039612-0) RELATOR
MINISTRO HUMBERTO GOMES DE MARROS - EMENTA:
TRIBUTÁRIO - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - CONSUMO DE
COMBUSTÍVEL - DECADÊNCIA - PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA.*

O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário. A falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao fisco para apuração do tributo devido.

*Embargos de divergência em recurso especial n. 42720-5/RS
(94/0039612-0) DJU 17/04/1995.*

A extinção do crédito tributário, prevista no inciso I do artigo 168, estaria condicionada à homologação tácita ou expressa do pagamento, nos termos do inciso VII do artigo 156 do CTN e não ao pagamento propriamente dito, considerado apenas antecipação, conforme parágrafo 1º do artigo 150 do CTN.

A extinção do crédito tributário ocorre com a homologação tácita, em 5 anos após a ocorrência do fato imponible, segundo determina o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. Com a interpretação pretendida, iniciar-se-ia o prazo decadencial a partir desse momento. Com

isso, o prazo final seria 10 anos. Uma nova versão na compreensão dos artigos 168, I; 150, parágrafos 1º e 4º e 157 VII do CTN, tese não passível de prosperar segundo o autor, pelos motivos seguintes:

"primeiro porque o 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 "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 inexistente 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 descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia, o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro de prazos prescricionais.

Se o fundamento jurídico da tese dos 10 anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgirá ao final do prazo de homologação tácita, de modo que, se o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito para homologação.

Portanto, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao artigo 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributo aos 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. (Destaca-se)

O prazo de decadência frente ao direito à restituição ou compensação de valores indevidamente pagos, será observado a partir do artigo 168 do Código Tributário Nacional, que determina:

"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."



Será sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início da sua contagem pelas diferentes situações que possam exteriorizar o indébito tributário, conforme exemplificam, os incisos do art. 165 do CTN:

“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;

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

Como bem demonstrou o ilustre conselheiro José Clóvis Alves, a tese dos 10 anos para contagem do prazo para repetição de indébitos para os tributos sujeitos ao regime por homologação, não se coaduna com a lógica do sistema tributário esculpido no Código Tributário Nacional, devendo ser refutada pelo julgador administrativo.

Se dúvidas ainda poderiam existir em relação ao prazo decadencial para a repetição do indébito, com a edição da Lei Complementar nº 118/2005 estas foram afastadas deixando taxativo de que a contagem deve iniciar-se da data do pagamento indevido.

Diante do exposto, caduco sem sobra de dúvidas o pedido de restituição formalizado em 15/05/2002, na parcela que pleiteia pagamentos tidos como indevidos no período 29/05/1992 a 31/10/1997, restando passíveis de restituição somente os recolhimentos do período de 29/05/1998 a 26/12/2001.

Contudo, sequer estes períodos poderão ser objeto de restituição pois melhor sorte não colhe a recorrente quanto ao mérito propriamente dito.

Com efeito, a aplicação do instituto da denúncia espontânea preconizada no art. 138 do Código Tributário Nacional há que ser interpretado de forma harmônica e integrada com os demais dispositivos do código de 1966.

O art. 138 do CTN que está inserto na Seção IV do Capítulo V do CTN, refere-se expressamente à **infração**, e deve ser lido em conjunto com os demais artigos que compõem aquela seção, a saber:

‘SEÇÃO IV

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente;

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.'



Resta claro que a responsabilidade é excluída em relação às condutas descritas no art. 137, sendo que a referência à infração não se refere ao simples inadimplemento do pagamento do tributo no respectivo prazo de vencimento.

O pagamento do tributo após o respectivo prazo de vencimento deve ser feito com o pagamento dos respectivos juros de mora e da multa de mora nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional, não se confundindo com o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, a jurisprudência judicial já está sedimentada no sentido de que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação regularmente declarados, excluem-se do benefício da denúncia espontânea, a teor da Súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça, com o seguinte enunciado:

O benefício da denúncia espontânea, não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, regularmente declarados mas pagos a destempo. (STJ 1ª Seção, 27/08/2008, DJ 08/09/2008)

Desta forma, o recolhimento de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, declarados e pagos fora do prazo regular de vencimento, não estão albergados pelo instituto da denúncia espontânea, seja pelo fato de que o inadimplemento não caracteriza infração prevista no art. 137 do CTN, seja pelo fato de que o recolhimento após o vencimento, enseja a aplicação do art. 161 do CTN que exige o recolhimento com os acréscimos e penalidades cabíveis na legislação tributária, não afastando por consequência a multa de mora.



Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

WALTER ADOLFO MARESCH

Voto Vencedor

Conselheiro BENEDCITO CELSO BENICIO JUNIOR, Redator Designado

Não obstante a exposição clara e precisa do ilustre Conselheiro Relator em seu voto, peço vênia para dele discordar somente quanto a aplicação da denúncia espontânea, acompanhando, todavia, suas ponderações em relação a questão da caducidade para a restituição dos pagamentos tidos como indevidos no período 29/05/1992 a 31/10/1997.

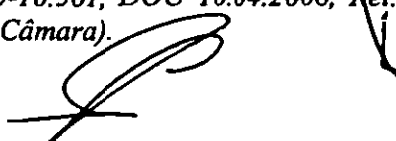
Assim, o cerne da questão é avaliar se o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN pode ser aplicado ao presente caso de forma a configurar o direito creditório pleiteado pelo contribuinte que não esteja maculado pela decadência já brilhantemente delineada pelo voto do Conselheiro Relator.

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.

Logo, a denúncia espontânea pode ser aplicada desde que o pagamento seja acompanhado do valor principal, juros de mora e antes de inicializado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Neste, sentido existem julgados emitidos por este Conselho:

"RESTITUIÇÃO - 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 (...)." (Acórdão 105-16.561, DOU 10.04.2008, Rel. Eduardo da Rocha Schmidt, 1º C C/5ª Câmara).



No caso em tela, tendo o contribuinte cumprido os requisitos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, dispostos no presente voto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso, reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea para os pagamento efetivados no período de 29/05/1998 a 26/12/2001.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2008.


BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR

