



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.007413/2009-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.662 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2021
Recorrente ALEJANDRO TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2007, 2008

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

O contribuinte que recolhe valores a título de multa de mora em procedimento espontâneo faz jus à restituição dos mesmos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÕES. As intimações devem obedecer às disposições do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar o retorno dos autos à Receita Federal do Brasil para que seja prolatado novo despacho decisório, nos termos do voto do relator. Processo julgado dia 11/02/2021, no período da tarde.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Alexandre Evaristo Pinto, Sérgio Abelson (Suplente convocado), Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, fls.76/83, contra Acórdão n. 10-54.368 - 5ª Turma da DRJ/POA, fls. 69/71, que negou provimento à manifestação de inconformidade, fls.50/53.

Para síntese dos fatos, reproduzo o Relatório do Acórdão recorrido:

A interessada apresentou manifestação de inconformidade contra despacho decisório emitido pelo SEORT/DRF/Fortaleza, em 21/10/11, que indeferiu pedido de restituição cujo crédito seria originário de suposto recolhimento indevido de multa de mora decorrente do atraso no recolhimento de tributos, fundamentado no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), que exclui a responsabilidade por infração pela denúncia espontânea.

A solicitação foi indeferida sob o argumento de que não teria ocorrido ofensa ao artigo 138 do CTN, visto que a multa de mora tem sua aplicação normatizada no art. 61 da Lei 9.430/96, sendo devida mesmo que o sujeito passivo recolha o tributo espontaneamente, mas fora do prazo estipulado na lei, não se caracterizando como multa punitiva, mas indenizatória.

A contribuinte fundamenta sua manifestação de inconformidade exclusivamente na ofensa ao artigo 138 do CTN e defende que a cobrança da multa de mora quando há recolhimento espontâneo vem sendo rechaçada pelo Conselho de Contribuintes da Receita Federal, havendo jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Por outro lado, o Acórdão recorrido negou provimento à manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE MORA. RESTITUIÇÃO.

Não cabe restituição de multa de mora incidente sobre débito recolhido em atraso.

Ainda, o voto condutor também acrescentou:

A interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamento de tributos ou contribuições. Nesse diapasão é o art. 74 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, *in verbis*:

Art. 74. *Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data de vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculado sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente. (Grifou-se)*

Outros diplomas legais posteriores trataram do tema: Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 3º; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 59; e Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61. A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos/contribuições.

Assim, dispõe o vigente art. 61 da Lei 9.430, de 1996:

Art. 61. *Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Grifou-se)*

Logo, não se pode interpretar o art. 138 do CTN como hipótese de dispensa da multa moratória.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde repisa os argumentos já apresentados, alegando: a) a ilegalidade da multa em caso de denúncia espontânea; b) a possibilidade de compensação de valores recolhidos indevidamente a título de multa moratória com tributo; c) requereu também a intimação no endereço de seus procuradores.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Quanto ao mérito, cinge-se a controvérsia sobre a possibilidade de restituição da multa de mora, nos termos do art. 138 do CTN.

Passamos a expor as razões pelas quais entendemos ser possível a restituição de tais valores com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Da Denúncia Espontânea e a Exclusão da Multa de Mora

Quanto ao mérito, o objeto principal da lide é justamente o reconhecimento da exclusão – ou não – da multa de mora – no âmbito da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, especialmente no que tange à aplicação de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei 9430/1996, que assim dispõe:

Art. 61 da Lei nº 9.430/96. Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento..

Historicamente, o instituto da denúncia espontânea, antigo no ordenamento jurídico e que antecede até mesmo ao Projeto que originou o Código Tributário Nacional, já aparecia na antiga Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, Decreto n.26.149 de 1949, no artigo 200, posteriormente renumerado como artigo 201 pelo Decreto 2974/1956: “Art. 201: Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade ou recolher imposto devido à Fazenda Nacional, poderão ser atendidos dentro de dez (10) dias, contados da data do requerimento, independentemente **de qualquer penalidade**” (grifo nosso).

Já consagrado no ordenamento jurídico, conforme destacou o próprio Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, Relatório apresentado e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p. 245), o instituto também foi inserido por Rubens Gomes de Sousa, por ocasião do Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro, de 1953, no artigo 289: “Art.289. **Excluem a punibilidade:** I. A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada pelo pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do

tributo devido depender de apuração; II. O erro de direito ou sua ignorância, quando excusáveis” (grifo nosso) (SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p.339-340).

O artigo 289, após revisões e aperfeiçoamentos, originou o artigo 174 do Projeto de Código Tributário Brasileiro de 1954, no capítulo IV (da responsabilidade por infrações): Art.174 – A **responsabilidade é excluída** pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros da mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo devido dependa de apuração. Parágrafo Único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização” (grifo nosso) (Código Tributário Brasileiro (Projeto), SOUZA DINIZ, Códigos Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 522).

Dessa evolução legislativa originou-se o art. 138 do Código Tributário Nacional, com poucas alterações em sua estrutura: “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”.

Observe-se que em todas as configurações históricas do instituto sempre apareceu em destaque a “**exclusão da penalidade ou da responsabilidade por infrações**”, quando o contribuinte se socorria do instituto.

Perceba-se que em toda evolução legislativa do instituto, sempre transparecia claro que a denúncia espontânea deveria ser compreendida como estímulo ao contribuinte autodenunciar-se e realizar o pagamento independente de qualquer penalidade, acrescidas apenas de juros de mora. Ambos ganhariam, o Fisco com o recebimento do tributo antes desconhecido e o contribuinte, que afastaria o risco de eventual ação fiscal e aplicações de penalidades decorrentes.

Ocorre que, nesse contexto, a aplicação da multa de mora, não obstante a pertinente fundamentação trazida pelo Acórdão, transpassa as finalidades do instituto, afinal, a multa, enquanto penalidade pecuniária, ainda que considerada de mora, é penalidade (sanção), razão pela qual em sua estrutura não se distancia da multa punitiva, quando no máximo pela natureza da infração legalmente prevista.

Em outras palavras, a aplicação da multa de mora acrescida dos juros de mora e do pagamento do tributo devido desnatura o instituto da denúncia espontânea previsto no art.138 do CTN, que perde sua força historicamente compreendida como um “estímulo” ao contribuinte que, verificando o erro até então desconhecido pela administração tributária, procura corrigi-lo.

A aplicação ou exclusão da multa de mora na denúncia espontânea também já foi objeto de diversas decisões judiciais, motivo pelo qual chegou a ser julgada sob a sistemática dos recursos repetitivos, no STJ, nos termos do artigo 543-C da Lei nº 5.869/73, antigo Código de Processo Civil, no julgamento do Resp nº 1.149.022/SP, acórdão de relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado em 24/06/2010 e cujo trânsito em julgado se deu em 30/08/2010:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. 1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção ...). 3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira ...). 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. (...) 6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. **Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.** 8. **Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.**

Também merece menção o Acórdão da CSRF (nº 9303-008.423, de 15/04/2019), que posicionou-se sobre o acórdão do STJ supra referido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000 MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF E ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, por considerar, que, nestes casos, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CAREF, por força regimental

Tal posicionamento gerou também a seguinte ementa representativa dos julgados da CSRF:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ANTES DA SUA CONFISSÃO EM DCTF. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. O recolhimento do tributo anteriormente à sua confissão em DCTF retificadora configura denúncia

espontânea para fins de exclusão da multa de mora. Aplicação de entendimento do STJ em julgamento de recursos repetitivos, conforme determina o art. 62, §2º, do RICARF.

No mesmo sentido já se posicionou também o Acórdão n. 3302-008.899, da 3ª Seção de Julgamento do CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF RETIFICADORA E ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL. Havendo decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, e desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, por considerar, que, nestes casos, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

Ainda, entende-se que a situação em tela, no mesmo sentido, está acobertada pelo art. 62 do Regimento Interno do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973- Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária; b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973. e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei 73 Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Tal entendimento acompanha os seguintes julgados na Primeira Seção do CARF:

PAGAMENTO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO Em face na inexistência de distinção entre multa punitiva e multa moratória na expressa disposição do art. 138 do CTN, é indevida a aplicação de multa moratória quando reste configurada a hipótese de denúncia espontânea. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo “pagamento” insito no art. 138 do CTN. (Acórdão nº 1302-002.372 - Sessão de 19 de setembro de 2017)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DE DÉBITO NÃO CONSTITUÍDO ANTES DE PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. OCORRÊNCIA EFICAZ. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração apenas parcial de um débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo adimplemento, procede voluntariamente (antes de qualquer procedimento de fiscalização) à quitação do valor remanescente, simultânea ou posteriormente noticiando ao Fisco da existência daquela diferença. Matéria julgada pelo E. STJ (REsp nº 1.149.022/SP), na sistemática dos recursos repetitivos. (Acórdão nº 1402-002.420 - Sessão de 22 de março de 2017)

Portanto, verificado o pagamento pretérito à declaração e configurada a denúncia espontânea, não se deve aplicar a multa de mora, sob pena de desnaturar o próprio instituto em tela e descumprir o teor do Acórdão proferido pelo STJ em sede de recursos repetitivos e em consonância com o atual Regimento Interno do CARF.

Da possibilidade de restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de multa de mora

Passa-se a analisar a possibilidade de restituição e compensação de valores recolhidos **indevidamente a títulos de multa de mora, com supedâneo no art. 74 da Lei 9430/1996:**

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#) [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 608, de 2013\)](#) [\(Vide Lei nº 12.838, de 2013\)](#)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

Assim, a princípio, pela leitura do art. 74 do referido diploma normativo, o crédito sobre tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá ser utilizado com débitos próprios relativos a quaisquer tributos ou contribuições administradas pelo mesmo Órgão.

Por outro lado, dispõe o § 12 do mesmo diploma legal:

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

- I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
- II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
 - a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
 - b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pela art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
 - c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
 - d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
 - e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
 - f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - 1 – tenha sido declarada inconstitucional pela Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - 2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - 3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - 4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Deve-se, portanto, verificar se a restituição da multa de mora excluída pela denúncia espontânea e indevidamente paga, encontra supedâneo no art. 74 do referido diploma legal.

Primeiramente, não se pode deixar de lado que multa de mora não é tributo, já que não se encaixa nos requisitos do conceito legal de tributo previsto no art. 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Tal circunstância, contudo, em minha leitura, não impede a possibilidade do ressarcimento/restituição dos valores pagos indevidamente à administração tributária federal, já que tratam-se de valores calculados a partir do valor principal.

Ainda que não se tratem de tributos propriamente ditos, negar a possibilidade de restituição/ressarcimento dos valores indevidamente recolhidos a título de multa de mora, excluída nos termos do art. 138 do CTN, a meu ver, configuraria estímulo ao enriquecimento sem causa do fisco, em detrimento do contribuinte.

Portanto, a partir de uma **interpretação teleológica**, isto é, direcionada aos fins previstos na norma constante no art. 74 da Lei 9430/1996, não parece que pretende a mesma normativa afastar a possibilidade de restituição de valores que foram indevidamente recolhidos em virtude do pagamento extemporâneo, mas antes de qualquer fiscalização, das obrigações tributárias principais referentes aos tributos devidos, nos termos do art. 138 do CTN.

Nesse sentido, já se manifestou o no Acórdão n. 108-07.266, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Processo n. 3027.000256/98-48, 29/01/2003):

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA — ANO CALENDÁRIO DE 1.993— PAGAMENTO DA ESTIMATIVA FORA DO PRAZO ESTIPULADO — RESTITUIÇÃO DE MULTA — ESPONTANEIDADE — ARTIGO 138 DO CTN - É cabível a restituição da multa incidente sobre os valores em atraso recolhidos espontaneamente, conforme inteligência do art. 138 do CTN. Quanto aos juros de mora, os mesmos serão sempre devidos, pois representam contrapartida pela mora e uso do dinheiro.

Recurso parcialmente provido.

No mesmo sentido, o Acórdão n. 01-76.629 da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Processo n. 819.000932/00-35):

PIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. O contribuinte que recolhe valores a título de multa de mora em procedimento espontâneo faz jus à restituição dos mesmos. Recurso ao qual se dá provimento.

Portanto, não sendo devida a multa de mora, em procedimento espontâneo, no qual o contribuinte recolhe os tributos com atraso, mas nos termos do art. 138 do CTN, e tendo sido recolhidos valores pela Recorrente a este título, isto é, de multa de mora, cabível a restituição dos valores indevidamente pagos.

Da análise dos valores pleiteados pela Recorrente a título de multa de mora

A contribuinte alega que, ao emitir DARFs para pagamento de tributos, foi surpreendida pela cobrança de multa de mora no percentual de 20%, ao valor principal devido de R\$ 4.473,01 (quatro mil, quatrocentos e setenta e três reais e um centavo).

Tendo efetuado o recolhimento do valor acima referido (o que foi reconhecido pelo próprio Acórdão da DRJ, fl.71), a empresa apresentou pedido de restituição dos valores cobrados a título de multa de mora (fls. 03/16), no valor atualizado, à época, de R\$ 4.988,61 (quatro mil, novecentos e oitenta e oito reais e sessenta e um centavos), fl. 16, juntando também comprovantes de recolhimento respectivos (fls. 17 a 34).

Em seguida, o contribuinte procedeu ao pedido de compensação dos valores indevidamente pagos a título de multa, através de diferentes PER/DCOMPs (fl.35), que, por sua vez, não foram homologados pela autoridade de origem, conforme fls.44/46.

Abaixo, reproduz-se a lista dos valores pleiteados através de declaração de compensação (fl.108/141), cuja origem seria baseada no pedido de restituição já mencionado:

DARF	CODIGO	VALOR	Número da PER/DCOMP.RETIFICADORA
IRPJ	5993	R\$ 1.090,42	17754.47625.300609.1.3.04-9990
IRPJ	5993	R\$ 1.121,71	08517.95670.300609.1.7.04-3095
IRPJ	5993	R\$ 766,44	17261.65642.300609.1.7.04-0799
IRPJ	5993	R\$ 9,95	18432.24972.300609.1.7.04-4769
IRPJ	5993	R\$ 42,22	34333.57585.300609.1.7.04-4659
COFINS	2172	R\$ 20,64	08588.41496.300609.1.7.04-2632
COFINS	2172	R\$ 56,90	37114.98392.300609.1.7.04-7804
COFINS	2172	R\$ 21,82	38383.15732.300609.1.7.04-3062
COFINS	2172	R\$ 29,01	13837.00804.300609.1.7.04-7033
COFINS	2172	R\$ 13,64	28301.82232.300609.1.7.04-0380
PIS	8109	R\$ 4,46	01641.78110.300609.1.7.04-6118
PIS	8109	R\$ 2,95	40222.71140.300609.1.7.04-1243
PIS	8109	R\$ 4,72	03582.02937.300609.1.7.04-3867
PIS	8109	R\$ 6,28	32639.57913.300609.1.7.04-3739
PSI	8109	R\$ 12,33	03882.65815.300609.1.7.04-5158
CSLL	2484	R\$ 562,35	11558.80485.300609.1.3.04-1475
CSLL	2484	R\$ 101,10	30961.75766.300609.1.7.04-8260
CSLL	2484	R\$ 109,88	28855.27553.300609.1.7.04-0107
CSLL	2484	R\$ 22,83	08389.87493.300609.1.7.04-9011
IRRF	1708	R\$ 473,36	05248.04567.300609.1.3.04-2502
IRRF	1708	R\$ 515,89	31767.84736.170709.1.3.04-1210
TOTAL		R\$ 4.473,01	

Pela análise dos documentos juntados pela contribuinte, cotejando-os com os valores recolhidos indevidamente a título de multa de mora (fl.16) e objeto do pedido de restituição às fls. 03 e ss, entendo que os valores pleiteados a título de compensações acima referidos possuem lastro no pedido de restituição (fls.03) que, por sua vez, totaliza o valor atualizado de R\$ 4.988,61, à época do pedido de restituição, e, reconhecendo-se como indevido o recolhimento deste valor a título de multa de mora, e acréscimos legais, nos termos do art. 138 do CTN, entendo que é cabível a restituição e a correspondente compensação dos valores indevidamente pagos a título de multa de mora, e acréscimos legais, incluindo juros, desde que devidamente comprovados que os valores foram recolhidos anteriormente à fiscalização ou, em outras palavras, desde que os pagamentos tenham sido efetivamente simultâneos ou anteriores à constituição do crédito tributário e, portanto, cabíveis de restituição..

Nesse sentido, deve-se superar a preliminar que impediu a análise da possibilidade do direito à restituição da multa de mora, nos termos do art. 138 do CTN.

Superada a questão, considerando-se a aplicação do Resp nº 1.149.022/SP, pela sistemática dos Recursos Repetitivos e, conforme determina o art. 62, §2º, do RICARF, deve-se considerar que, não obstante o reconhecimento do direito à restituição da multa de mora indevidamente paga pelo recorrente, cotejando os documentos apresentados (fls.15 e ss) e o PER/DCOMP (fl. 35), **não foi possível identificar com precisão quais valores foram recolhidos com anterioridade à confissão em DCTF retificadora para fins de exclusão da multa de mora.**

Por esse motivo, entendo que o melhor caminho para o adequado reconhecimento do direito creditório do Recorrente é o retorno dos autos à autoridade de origem, para que, reconhecendo o direito à restituição dos valores recolhidos a título de multa de mora e juros, verifique, cotejando os pagamentos e as datas dos respectivos recolhimentos, o limite do direito creditório a que faz jus o Recorrente, nos termos do Resp nº 1.149.022/SP, já mencionado no presente Voto.

Por fim, com fundamento no art. 23 do Decreto 70.235/72, não é possível atender ao pleito do Recorrente para que a intimação seja direcionada ao endereço de seus procuradores.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do RECURSO para, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para: a) reconhecer a possibilidade de restituição decorrente do recolhimento indevido a título de multa de mora, e acréscimos legais, inclusive juros, nos termos do art. 138 do CTN; b) determinar que retorne o processo para a autoridade de origem para elaboração de novo despacho decisório, considerando a multa de mora passível de exclusão, isto é, do pagamento do principal e juros, nos termos do art. 138 do CTN e Resp nº 1.149.022/SP, bem como para verificar se os pagamentos foram simultâneos ou anteriores à constituição do crédito tributário e, portanto, cabíveis de restituição.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz