



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

Processo n° 16327.000107/2009-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.583 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA, EXCLUSÃO DE MULTA MORATÓRIA
Recorrente BANCO ITAÚ S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO RICARF.

Tendo havido declaração a menor de valores devidos e pagamento da diferença com acréscimos de juros de mora, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração, aplica-se o instituto da denúncia espontânea, inclusive quanto à multa de mora.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, por bem descrever os fatos:

Trata o presente processo de impugnação interposta contra auto de infração, lavrado em decorrência de auditoria interna de DCTFs apresentadas pela empresa em epígrafe, e que constituiu crédito da CPMF dos períodos de dezembro de 2005 a setembro de 2007, com ciência efetuada em 23.01.2009 (fls. 16), no valor total de R\$ 491.140,64, computados, além do principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora calculados até 30.12.2008.

O lançamento em questão decorreu do pagamento de CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, realizado pela contribuinte em 16/05/2008, no valor total de R\$ 2.075.299,91 (dois milhões, setenta e cinco mil, duzentos e noventa e nove reais e noventa e um centavos), cujos valores de citada contribuição deveriam ter sido recolhidos nos anos de 2005, 2006 e 2007, os quais foram pagos pela impugnante a destempo, computando-se exclusivamente os juros de mora, sem o correspondente acréscimo da multa de mora.

A demonstração dos valores de CPMF supostamente liquidados pelo DARF de R\$ 2.075.299,91 encontra-se evidenciada no Termo de Verificação Fiscal, especificamente na planilha de fls. 3/4, que contempla períodos de apuração de 21.12.05 a 30.09.07.

A autoridade fiscal assevera que o recolhimento dos valores de CPMF em atraso foram acrescidos de juros de mora, sem, entretanto, considerar a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27.12.96.

Afirma, ainda, que o contribuinte se utilizou do argumento do instituto da denúncia espontânea para justificar o não recolhimento da multa de mora, formalizando a denúncia em questão no processo administrativo de nº 16327.001012/200874.

Entende a autoridade fiscal que no instituto da denúncia espontânea não existe previsão que favoreça o atraso no pagamento do tributo, apresentando entendimento do Conselho de Contribuinte sobre a matéria, citando acórdão que enfrenta o tema.

Para apurar os valores devidos no presente processo, a autoridade fiscal promoveu a imputação proporcional do pagamento efetuado pelo contribuinte, tendo como fundamento para tal procedimento os artigos 163 e 167 da Lei nº 5.172, de 25.10.96 (Código Tributário Nacional), procedimento esse referendado pelo Parecer PGFN/CDA nº 1.936 de 2005.

Cita o acórdão nº 20310.016 da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes (DOU de 07 de abril de 2006), o qual apresenta o entendimento que a *"denúncia espontânea resta caracterizada no montante do total recolhido, a ser distribuído entre os valores principais do tributo e as multas*

de mora respectivas. Após a imputação do total recolhido, a diferença a pagar deve ser objeto de lançamento, acompanhada da multa de ofício".

Para apurar os valores devidos, em face dos recolhimentos efetuados fora dos respectivos vencimentos, sem a devida inclusão da multa de mora, procedeu a autoridade fiscal a imputação do recolhimento efetuado em 16.05.2008, cujo resultado encontra-se materializado no Demonstrativo de Imputação de Pagamentos, doc. de fls. 20/23, onde se evidenciou que somente uma parte do valor retido de CPMF, correspondente a R\$ 1.463.813,43 foi corretamente recolhida.

Dessa forma, entende a autoridade fiscal que a contribuinte não efetuou o recolhimento integral da CPMF, restando a recolher o valor correspondente a R\$ 240.897,04, objeto do presente Auto de Infração, salientando, por fim, que a comunicação de pagamento promovida pelo contribuinte não tem o condão de dispensar a multa de mora, com base no instituto da denúncia espontânea, implicando na imputação realizada no presente processo, com a consequente cobrança da multa de ofício.

Em sua impugnação, formalizada em 20.02.2009, doc. de fls. 28/36, argumenta a contribuinte, em síntese, os seguintes pontos:

Da denúncia espontânea

Alega a impugnante que, por se encontrar em estado de mora em relação ao pagamento da CPMF, efetuou o recolhimento em atraso de citada contribuição, corrigido monetariamente e acrescido de juros de mora, realizando tal pagamento antes da prática de qualquer ato de fiscalização por parte da Receita Federal, utilizando-se, portanto, do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Entende que em referido dispositivo legal está expressamente definido que nenhum outro ônus, além dos juros de mora, pode recair sobre contribuinte que denunciar espontaneamente seu débito, tendo, como consequência, excluída a responsabilidade pela infração cometida.

Afirma a suplicante que tal comando legal objetiva privilegiar contribuintes que, agindo de boa-fé, direcionem-se à Fazenda Pública se dispondo a pagar tributos devidos e já vencidos, não obstante estejam sujeitos a qualquer tipo de fiscalização.

Assevera, ainda, que a implementação de tal dispositivo demonstra a intenção do legislador em beneficiar os contribuintes que, antes de qualquer procedimento fiscal, denunciam deliberadamente seus débitos, promovendo seus respectivos pagamentos.

Para reforçar seu entendimento, apresenta a impugnante comentário de Sacha Calmon Navarro Coelho que trata da denúncia espontânea.

Em seguida, apresenta jurisprudências sobre o tema do TRF da 1ª e da 4ª Região e do STJ, reproduzindo o voto do Ministro Relator Demócrito

Reinaldo proferido no Resp. nº 111.470/SC, que trata da denúncia espontânea, e o voto do Ministro Ari Pargendler, proferido no julgamento do Recurso Especial nº 16.672/SP, no qual é manifestado o entendimento sobre o descabimento de qualquer distinção entre multa fiscal punitiva e multa fiscal moratória.

Afirma a impugnante que a tese da denúncia espontânea encontra-se prestigiada no âmbito do Conselho de Contribuintes, juntando em sua peça impugnatória decisões de citado Colegiado, tanto proferidas por Câmaras do antigo 1º Conselho de Contribuintes, como pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ao final, requer a impugnante o cancelamento do auto de infração em razão da impossibilidade da exigência de multa, seja ela punitiva ou moratória, nos casos em que houve denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A 2ª Turma da DRJ/BSB, acórdão nº 03-58.923, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO A DESTEMPO. O instituto jurídico tributário da denúncia espontânea albergado pelo art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN) não alcança a remissão da multa moratória incidente sobre o crédito tributário recolhido em atraso.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. Sobre o valor do tributo recolhido em atraso incidem juros e multa de mora. O recolhimento que não satisfaça o total do débito deve ser imputado proporcionalmente a tais rubricas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. Os arestos jurisprudenciais ou administrativos trazidos aos autos produziram efeitos apenas inter partes, não vinculando o entendimento do julgador.

Em seu recurso voluntário, o Recorrente ratifica todos os argumentos de sua impugnação; sustenta a efetivação da denúncia espontânea, com a exclusão da multa de mora. Ao final, requer o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a controvérsia se volta ao cabimento ou não da multa de mora nas hipóteses em que o contribuinte realiza o pagamento integral do tributo devido antes

da entrega da DCTF e do início de qualquer procedimento de fiscalização. Dito de outra forma, a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea à multa moratória.

Para a DRJ, na denúncia espontânea da infração, nos termos em que o instituto está previsto no artigo 138 do CTN, a multa de mora é indispensável:

Desassiste, assim, razão ao interessado quando, invocando o art. 138 do CTN, pretende eximir-se do acréscimo da multa moratória, legalmente definida, incidente sobre tributos pagos em atraso. O instituto da denúncia espontânea exclui tão somente a responsabilidade por infrações, o que significa afastar as penalidades aplicáveis ao contribuinte infrator que agiu espontaneamente. Contudo, como a multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, e sim de indenização pelo atraso no pagamento, não cabe a exclusão de sua exigência nos casos de denúncia espontânea.

Ocorre que se observa nos autos que o Banco procedeu ao recolhimento em atraso, acrescido de juros de mora, sem a multa de mora, antes da prática de qualquer ato de fiscalização por parte da Receita Federal, conforme comprovam as cópias dos DARFs dos pagamentos (v. quadro nas e-fls. 285 e documentos de e-fls. 306-607).

As DCTFs original e retificadoras, nas quais constam os referidos débitos foram entregues em data posterior aos pagamentos realizados.

Por isso, entendo que assiste razão ao Banco.

O art. 138 do CTN prescreve regra de exclusão da responsabilidade por infrações quando a confissão da dívida é acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização. Observe-se:

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.

O STJ editou súmula com a seguinte redação:

Súmula nº 360

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Nos termos da Súmula, não há denúncia espontânea para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando o contribuinte realiza o pagamento fora do prazo legal de tributo já declarado, mesmo que antes de qualquer procedimento de fiscalização.

Por outro lado, se o pagamento integral do tributo se der com os juros e fora do prazo legal, bem como que não tenha sido constituído/declarado, aplica-se a denúncia espontânea, desde que não tenha se iniciado qualquer procedimento de fiscalização.

Posteriormente, o STJ, no julgamento do REsp nº 1.149.022, sob a sistemática de recurso repetitivo firmou:

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

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

[...]

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.

[...]

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.

Tal decisão é de observância obrigatória por este Conselho, nos termos do art. 62 do RICARF. Assim:

-
- a) As multas moratórias têm natureza de punitivas, por isso excluídas da cobrança no caso de configuração da denúncia espontânea;
- b) No caso de lançamento por homologação, não cabe a denúncia espontânea se o contribuinte declara todo o débito tributário, mas realiza o pagamento integral a destempo;
- c) A denúncia espontânea se aplica aos casos em que não houve a declaração do tributo, porém houve o pagamento antes de iniciado qualquer procedimento administrativo.

No caso em comento, restou incontroverso que o pagamento foi realizado a destempo, com o acréscimo dos juros de mora, e que a entrega da DCTF foi posterior ao pagamento e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

Ressalto que a causa da lavratura do auto de infração foi tão somente a falta do recolhimento da multa de mora. Nesse contexto está claro que o contribuinte deve ser beneficiado pela denúncia espontânea, uma vez que foram completamente observados os requisitos do art. 138, do CTN.

Por fim, aponto que alguns débitos não foram objeto do recurso voluntário, conforme se observa-se na e-fl. 285, nota de rodapé n. 1. Dessa forma, esses valores pontualmente discriminados pelo Recorrente são incontroversos.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora