



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

**Processo nº** 16327.000236/2009-40

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 3301-006.117 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária

**Sessão de** 21 de maio de 2019

**Matéria** IOF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA

**Recorrente** BANCO ITAÚ S.A

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 10/03/2008

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. DISPENSA DO PAGAMENTO. POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO.

Incide o art. 138, CTN, instituto da denúncia espontânea, quando há a declaração de crédito tributário ainda não constituído, desde que acompanhado, se for o caso, do pagamento do montante de tributo devido acompanhado dos juros de mora e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização. Dispensa-se, neste caso, o pagamento das multas punitivas, incluídas as multas de mora por ser desta natureza. Aplicação do entendimento do STJ manifestado no RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022-SP, em sede de recursos repetitivos. Art. 62, RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira,

Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## Relatório

Trata-se de auto de infração de fls. 08-12 lavrado para constituir crédito tributário decorrente de pagamento de IOF em atraso, porém, sem o recolhimento da multa de mora, na monta de R\$ 64.905,92 (sessenta e quatro mil, novecentos e cinco reais e noventa e dois centavos).

O contribuinte efetuou pagamento de IOF — Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (código 1150), apenas em 26/03/2008, no valor de R\$ 851.519,06 (oitocentos e cinqüenta e um mil, quinhentos e dezenove reais e seis centavos), cuja data de vencimento seria 13/03/2008, referente ao período do primeiro decêndio de março de 2008.

Afirma a fiscalização, em seu Termo de Verificação Fiscal de fls. 03-05, que o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN afasta apenas o pagamento da multa punitiva, mas não da multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Com isso, ao realizar o pagamento sem o cômputo da multa de mora, ao imputar o pagamento nos termos do art. 163 do CTN, percebe-se que a contribuinte não efetuou o recolhimento INTEGRAL do IOF. Portanto, restou recolher o valor correspondente a R\$ 35.027,48, que somados com os juros e cobrança de multa de ofício, resulta no valor da presente autuação fiscal,

Cientificada da autuação, a contribuinte, ora Recorrente, apresentou impugnação (fls. 17-25), afirmado, em síntese, que nesse recolhimento, ainda que intempestivo, não foi pago o valor relativo à multa moratória, uma vez que realizado com fundamento no art. 138 do Código Tributário Nacional, deve ser excluída a responsabilidade pela infração tributária cometida, caso este pagamento espontâneo seja realizado antes de qualquer fiscalização da autoridade administrativa.

- Afirmou ainda que o art. 138, CTN prevê a dispensa da responsabilidade em caso de pagamento espontâneo e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização e que o pagamento em atraso realizado pela Recorrente se encaixa nestes requisitos.

- Juntou jurisprudência tratando como punitiva a multa de mora.

- Juntou a guia DARF com o recolhimento referente ao R\$ 851.519,06 em atraso, fl. 40;

- Juntou a DCTF referente ao período, fls. 42-47, transmitida em 06/05/2008, onde consta a declaração de valor devido de IOF na monta de R\$ 122.569.284,79, destacando na fl. 44 que está incluída neste valor informado nesta declaração o montante de R\$ 851.519,06 recolhido pela DARF respectiva.

Sobreveio em 31/01/2014 o v. acórdão nº 0358.924 proferido pela 2<sup>a</sup> Turma da DRJ de Brasília (fls 56-61), julgando improcedente a impugnação, fundamentando-se, basicamente, em todos os argumentos do auto de infração, argumentando que a denúncia espontânea não inclui o afastamento da multa de mora, conforme ementa abaixo:

---

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS IOF*

*Data do fato gerador: 10/03/2008*

*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 arrestos jurisprudenciais ou administrativos trazidos aos autos produziram efeitos apenas inter partes, não vinculando o entendimento do julgador.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada da decisão em 9/02/2014 conforme documento de fl. 65, a Recorrente interpôs o recurso voluntário (fls. 67-72), repisando tudo o quanto defendido na impugnação, acrescentando que o STJ, em sede de recursos repetitivos, já decidiu que a denúncia espontânea inclui o afastamento da multa de mora, por ser punitiva, e este entendimento vem sendo seguido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF, bem como no ATO DECLARATÓRIO N°4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011 publicado para demonstrar a falta de interesse da PGFN na apresentação de qualquer tipo de recurso (em esfera judicial ou administrativa) a respeito da exclusão da multa de mora aos casos de denúncia espontânea.

Este é o relatório, passa-se ao voto

## Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

Percebe-se do relato acima que a discussão centra-se na possibilidade de aplicação da denúncia espontânea para restituição das multas moratórias pagas em conjunto com o tributo não declarado e recolhido intempestivamente antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

Assim, antes do tempo de início de fiscalização, conforme art. 196 do CTN, o contribuinte pode vir espontaneamente para declarar um montante de tributo devido e não

declarado no momento previsto em legislação, constituindo este crédito tributário com o acompanhamento do montante do tributo e juros de mora, mas dispensado das penalidades, nos termos do art. 138 e seu parágrafo único do CTN.

Caso o contribuinte apenas recolha em atraso um montante de tributo já declarado e constituído, este contribuinte não fruirá do benefício da denúncia espontânea, pois, não há denúncia, apenas um pagamento a destempo. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, aplicável para os casos em que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação, mas já declarado em obrigação acessória constitutiva do crédito tributário. O pagamento intempestivo, neste caso, não enseja a denúncia espontânea, sob pena de se deixar ao arbítrio do sujeito passivo o melhor momento para o recolhimento.

Este entendimento, inclusive, resta sumulado no STJ, como se percebe do enunciado nº 360: "*o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*"

Ocorre que não é esse o caso dos autos.

Percebe-se do auto de infração, bem como da r. decisão guerreada, que a única justificativa para a presente cobrança é a de que a denúncia espontânea não inclui a remissão da multa de mora.

Não há controvérsias de que o caso presente se trata de um caso de denúncia espontânea, informando-se e pagando-se um tributo antes não informado ao Fisco, mas reconhecendo o direito de dispensa de pagamento apenas da multa de ofício. A divergência do Fisco reside, unicamente, no argumento de que a denúncia espontânea não afasta a multa de mora, já que a multa de mora não teria natureza punitiva.

Entretanto, tal entendimento não merece prevalecer e, portanto, a r. decisão recorrida, pautada apenas nesta razão, deve ser reformada.

É que o CTN não fez diferença entre multas de mora e multa de ofício, possuindo ambas natureza punitiva. A prevalecer o entendimento de que a denúncia espontânea só serve para afastar a multa de ofício torna letra morta o art. 138 do CTN, na medida em que este instituto só merece guarida se o contribuinte se antecipa e declara um tributo ainda não constituído, com seu recolhimento, antes do início da fiscalização.

Sabe-se que a multa de ofício só é aplicada após um procedimento de fiscalização em que se realiza um lançamento de ofício. Logo, se multa de ofício só é aplicada em auto de infração e a denúncia espontânea só tem cabimento se o contribuinte age antes do início da própria fiscalização, entender que a denúncia espontânea somente afasta a multa de ofício é uma contradição insuperável.

Ademais, já é entendimento consolidado no STJ, inclusive sob o rito dos repetitivos, ao qual este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deve respeitar, de que a denúncia espontânea afasta, também, a multa de mora:

*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*

*(STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022-SP .RELATOR MINISTRO LUIZ FUX, VOTAÇÃO UNÂNIME. DJE. 24/06/2010)*

Em seu voto, o Relator Ministro Luiz Fux deixou consignado que as multas de mora são também multa punitivas:

*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 (os grifos não constam do original)*

Este Egrégio Conselho, destarte, também vem decidindo desta forma:

**TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.**

*O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora. Para tanto, nos termos do REsp nº 1.149.022 (STJ), de observância obrigatória pelo CARF conforme o art. 62, §2º, do Anexo II ao seu RICARF, é necessário que o tributo devido seja pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros.*

*(CARF. 1ª Seção. Acórdão nº 1201002.230. Relatora Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, Sessão de 11/06/2018)*

No entanto, como já afirmado, não se fala em afastamento da multa de mora, ou melhor, não se fala nem mesmo de denúncia espontânea, nas situações em que o contribuinte já havia declarado seus débitos, constituindo o crédito tributário, mas recolheu a destempo.

Percebe-se da análise dos documentos juntados aos que o período de apuração é referente ao primeiro decêndio de março de 2008, cujo vencimento foi em 13/03/2008. O pagamento espontâneo ocorreu em 26/03/2018, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização e antes mesmo de qualquer declaração da própria Recorrente. Isto porque a DCTF, contendo a informação deste fato gerador, foi transmitida apenas no mês de

maio de 2008. Portanto, trata-se o caso de uma típica denúncia espontânea, cujos efeitos é a impossibilidade de cobrança de multas de ofício e de mora.

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional em razão do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, assinada pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, já se manifestou que não há mais interesse em apresentar qualquer tipo de recurso ou defesa em relação ao tema:

*ATO DECLARATÓRIO N°4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011*

*"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".*

*JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.*

Assim, como desde o início se afirmou, tanto a Recorrente quanto a autoridade julgadora, que se tratava de denúncia espontânea na qual a única divergência era saber se multa de mora também é dispensada do pagamento, tendo em vista ainda a constatação de que este recolhimento se refere à débito de IOF que ainda não havia sido declarado, deve-se afastar a autuação.

Isto posto, conheço do Recurso Voluntário para dar provimento, reconhecendo a aplicação da denúncia espontânea para afastar a incidência de multa de mora, por ter natureza punitiva.

Salvador      Cândido      Brandão      Junior      -      Relator