



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

Processo n° 16327.000253/2003-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.178 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria IOF - Denúncia Espontânea
Recorrente UNIBANCO UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1999

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.

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 Morais Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vicepresidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da DRJ/Campinas (fls. 227-233) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra um despacho decisório que negou pedido de repetição de indébito das multas moratórias pelos pagamentos espontâneo em atraso do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro - IOF efetuados nos períodos de janeiro a dezembro de 1999,.

Em 30/01/2003 a Recorrente apresentou seu pedido administrativo para restituição de indébito (fls. 02-186) sobre as multas de mora pelo seu pagamento em atraso, fundando-se no art. 138, CTN, que prevê o instituto da denúncia espontânea caso o contribuinte espontaneamente e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, informe e, se for o caso, recolha o montante de tributo em atraso com os juros de mora, mas dispensado do recolhimento das penalidades, como a multa de mora. Juntou DARF dos recolhimentos.

A Secretaria da Receita Federal proferiu despacho decisório (fls. 193-96) indeferindo a restituição, por considerar que a Lei nº 9.343/1996, art. 61, confere um tratamento específico para multas moratórias, possibilitando a diferenciação com a multa de ofício prevista no art. 44 da mesma lei. Assim, o entendimento proferido foi de que multas de mora têm natureza indenizatória, e não punitiva. Com isso, a aplicação do art. 138, CTN restringe-se ao afastamento da multa de ofício. Para esta diferenciação entre multa compensatória e multa punitiva, trouxe como fundamento o Parecer Normativo CST n. 61/79, que definiu que as multas fiscais ou são punitivas (multas de ofício fundadas no interesse público de punir o inadimplente) ou são compensatórias (destinadas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo).

Inconformada com a negativa de restituição, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 199-214), afirmando, em síntese, que o Código Tributário Nacional não fez a diferenciação entre multa de mora e multa punitiva, sendo que a doutrina e jurisprudência pacificada reconhecem a natureza jurídica de prestação punitiva tanto para multas de mora quanto para multas de ofício.

- 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.

- Afirmou que a diferenciação entre multa compensatória e punitiva realizada pelo foi equivocadamente importada do direito civil pelo Parecer Normativo CST n. 61/79, ignorando a posição jurisprudencial sobre o tema e a interpretação sistemática da legislação tributária pátria, donde se pode afirmar que a multa moratória é penalidade resultante de infração legal de atraso no pagamento.

- Juntou maciça jurisprudência tratando como punitiva a multa de mora.

Sobreveio em 20/03/2006 o v. acórdão nº 12.558 proferido pela 3ª Turma da DRJ de Campinas (fls. 227-233), julgando improcedente a manifestação de inconformidade para manter a negativa da restituição do indébito, fundamentando-se, basicamente, em todos os argumentos do r. despacho decisório, acrescentando que a multa de mora é uma cobrança prevista em lei para os casos de pagamento a destempo, portanto, não se trata de pagamento indevido a ensejar a repetição do indébito prevista no art. 168 do CTN.

- O afastamento da cobrança da multa de mora, neste caso, implica em dizer que o art. 61 da Lei 9.430/1996 não tem aplicação prática e, além disso, seria ilegal por incompatibilidade com o art. 138 do CTN. Assim, a afastar a multa de mora implica em afastar por ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei válida e em vigor, papel que não cabe ao julgador administrativo.

- Ainda, fundamentou a negativa da restituição em decisão do STJ em sede de recurso repetitivo, cujo entendimento estampado está na negativa da denúncia espontânea e do afastamento da multa de mora para pagamentos em atraso de crédito tributário já constituído, por considerar mero inadimplemento, bem como julgados de manutenção da multa de mora em caso de parcelamento do montante devido.

Desta decisão foi interposto o recurso voluntário (fls. 238-257), repisando tudo o quanto defendido na manifestação de inconformidade, combatendo todos os pontos da r. decisão recorrida para acrescentar que o afastamento da multa de mora pelo instituto da denúncia espontânea não significa tornar letra morta o art. 61 da Lei 9.430/1996, tendo em vista que a multa de mora é aplicada em todos os casos de inadimplemento, exceto em caso de denúncia espontânea, como interpretação adequada do sistema tributário.

Em 08/04/2008 a 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes proferiu a Resolução nº 202-01.212 (fls 271-274) para baixar os autos em diligência para fins de a autoridade administrativa esclarecer se as guias DARF juntadas aos autos correspondem à créditos tributários previamente constituídos e recolhidos a destempo ou se representam pagamentos de montante não declarado em DCTF, *verbis*:

Dessa forma, deve o presente processo ser encaminhado a Unidade local da Secretaria da Receita Federal do domicílio da contribuinte para proceder diligência e informar se o Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, com os recolhimentos efetuados nos períodos de janeiro a dezembro de 1999, foram realizados com a apresentação, à época, das DCTF, dos respectivos períodos.

Na realização da diligência a autoridade administrativa trouxe aos autos copiosa documentação dos períodos de 1996 até 1999 (fls. 276-608) para em seu relatório de diligência afirmar que não conseguiu detectar nas DCTFs os montantes de IOF recolhidos em atraso, ou seja, o relatório não foi conclusivo (fls. 609-610):

Não se pode afirmar, portanto, que os débitos cujos recolhimentos estão em debate neste processo, tenham sido todos declarados corretamente à época, ou mesmo posteriormente. Tendo sido detectada, inclusive, , muita falta de pagamento. Entendendo haver cumprida a diligência solicitada, proponho que. seja dada ciência ao contribuinte deste despacho e que seja

devolvido o presente processo—à Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

A Recorrente se manifestou em fls. 629-631 para esclarecer que os recolhimentos efetuados em atraso correspondem à débitos de IOF não declarados no período de apuração adequado, realizando-se a declaração e o pagamento extemporâneo. Afirma que todos os recolhimentos não tinham sido previamente declarados em DCTF, portanto, fazendo jus à denúncia espontânea. Juntou demonstrativos para relacionar todas as DARFs, por código de tributo, relacionando com os montantes recolhidos, além de juntar as declarações extemporâneas, realizadas em 1999 (DCTF) com a informação destes montantes não declarados na época adequada (fls. 637-836).

Este é o relatório, passa-se ao mérito

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 temo 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, trazido à colação pela r. decisão da DRJ, 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, inclusive, é e o entendimento sumulado do 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 que, tanto no despacho decisório quanto na r. decisão da DRJ, o fundamento para a negativa da repetição do indébito das multas moratórias decorre da autonomia da multa de mora em relação à multa de ofício, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/1996, bem como de sua natureza compensatória, e não punitiva. Há um reconhecimento de que 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, já que a multa de mora não teria natureza punitiva.

Não se discutiu, em momento algum, o fato de a Recorrente ter recolhido um tributo fora do prazo legal, porém, com a sua respectiva declaração em DCTF realizada no prazo adequado. Este ponto nunca foi levantado. Outrossim, tanto a fundamentação da decisão de piso decorre da premissa da independência da aplicação da multa de mora, que o v. acórdão afirmou que o afastamento do art. 61 da Lei 9430/1996, que trata da multa de mora, em razão da denúncia espontânea implicaria, por vias oblíquas, a declaração de inconstitucionalidade ou o afastamento de uma norma válida e vigente.

Entretanto, tal entendimento não merece prevalecer e, portanto, a r. decisão recorrida, se pautada apenas nesta razão, deve ser reformada. Não se afirma a inconstitucionalidade ou ilegalidade das multas de ofício, previstas no art. 44 da Lei 9.430/1996, nem mesmo das multas de mora, previstas no art. 61 da mesma lei. Ao contrário, ambas tem aplicação no direito tributário para cobrança dos tributos federais. Ocorre que, em casos de denúncia espontânea, ambas são afastadas, apenas isso.

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, 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. Como dito alhures, não se discutiu a existência ou não de DCTF no momento adequado, representando estes pagamentos simples recolhimentos intempestivos de créditos previamente constituídos. Ao contrário, o despacho decisório admitiu que não haveria a cobrança, apenas, da multa de ofício.

Para sanar esta dúvida os autos foram baixados em diligência para que a unidade de origem verificasse a existência ou não da declaração em DCTF deste tributo na época dos períodos de apuração.

O relatório da diligência restou inconclusivo, na medida em que a unidade de origem afirmou que não conseguiu detectar em DCTFs anteriores ao ano de 1999 os valores recolhidos nas DARFs juntadas aos autos.

Manifestando-se sobre a diligência, a Recorrente esclareceu que estes montantes não foram declarados regularmente em DCTF, tendo isso sido realizado apenas quando do pagamento extemporâneo, daí a aplicação do art. 138, CTN. Para demonstrar o alegado, trouxe aos autos um demonstrativo das DARFs, por data e por código de receita, conciliando estes valores com as guias DARF novamente juntadas (fls. 637-758), conciliando ainda com as DCTFs de 1999, exercício em foram recolhidos os tributos em atraso (fls. 759-836).

Assim, como desde o início se afirmou, tanto a Recorrente quanto a autoridade julgadora, que se tratava de tributo não declarado no momento adequado e recolhido de forma intempestiva, fundando-se a negativa da restituição apenas na diferença de natureza

Processo nº 16327.000253/2003-91
Acórdão n.º **3301-005.178**

S3-C3T1
Fl. 859

entre multa de mora e multa punitiva. Tendo ainda a constatação de que, em diligência fiscal, a autoridade fiscal não encontrou os valores das guias DARF recolhidas a destempo nas DCTFs de 1996 até 1998, é de se reconhecer que estes recolhimentos se referem à débitos de IOF que não haviam sido constituídos no período adequado.

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, permitindo a restituição dos valores indevidamente recolhidos a este título.

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator