



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.730346/2013-95  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.222 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de outubro de 2022  
**Recorrentes** M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VALOR INFERIOR. NÃO CONHECIMENTO.

Não se toma conhecimento de recurso de ofício interposto em relação a decisão que exonera crédito tributário em montante inferior ao limite de alçada vigente na data de sua apreciação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO APÓS A CIÊNCIA DO ATO INICIAL DO PROCEDIMENTO FISCAL. NÃO-CONFIGURAÇÃO.

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

PROCEDIMENTO FISCAL. RECOLHIMENTO DE DÉBITO DECLARADO ATÉ O VIGÉSIMO DIA. ESPONTANEIDADE MITIGADA. JUROS E MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

A pessoa jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, o que inclui juros e multa de mora.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTO INSUFICIENTE. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. LEGALIDADE.

O pagamento em atraso de débitos tributários envolve a incidência dos acréscimos legais (juros e multa de mora). Diante da realização de pagamento insuficiente para a extinção integral dos débitos (principal e acréscimos legais), deve a autoridade administrativa efetuar a imputação proporcional entre cada

um desses elementos, o que encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Quanto ao recurso voluntário, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, que votaram por dar provimento ao recurso. O conselheiro Marcelo Cuba Netto votou pelas conclusões do relator quanto ao recurso voluntário. O Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo Cuba Netto, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (Suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Felipe Honório Rodrigues da Costa (Suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (presidente). Ausente o Conselheiro Marcelo Oliveira.

## **Relatório**

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra o Acórdão n.º 08-31.810, de 20 de novembro de 2014, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (fls. 189/199), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela pessoa jurídica em epígrafe.

O presente processo cuida de Autos de Infração, lavrados em 12 de novembro de 2013, para exigência à Recorrente, na condição de incorporadora da pessoa jurídica MOINHO SANTA LÚCIA LTDA, CNPJ n.º 03.286.775/0001-63, de valores relacionados ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação ao ano-calendário de 2009 (fls. 3/29).

A acusação fiscal apontou a infração de falta de recolhimento/declaração em relação a valores de IRPJ/CSLL, que teriam sido indevidamente deduzidos no ajuste anual a título de estimativas mensais dos citados tributos mas que não teriam sido recolhidos nem confessados, por meio de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Foram constituídos então, os referidos valores, além das multas isoladas decorrentes da ausência de recolhimento/confissão das citadas estimativas.

Após a ciência, a autuada apresentou a Impugnação de fls. 135/147, na qual a autuada sustentou que:

- (i) ao tomar ciência de Termo de Intimação Fiscal, constatou que teria cometido equívoco em relação ao pagamento dos tributos exigidos no lançamento de

ofício, uma vez que, embora os tivesse declarada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), não os teria recolhido;

- (ii) diante de tal constatação, teria procedido ao recolhimento dos valores em aberto com os devidos acréscimos legais;
- (iii) o lançamento de ofício seria improcedente em relação aos valores de IRPJ e CSLL, posto que, à data da lavratura dos autos de infração, os respectivos montantes já teriam sido recolhidos;
- (iv) em relação à multa de ofício, seria indevida, já que teria sido efetuado o recolhimento do principal, anteriormente à autuação, de modo que se teriam operado os efeitos decorrentes da denúncia espontânea, conforme art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996, e art. 138 do CTN.

A referida Impugnação foi considerada intempestiva pela autoridade preparadora, de maneira que foi lavrado Termo de Revelia (fl. 157), com a cobrança dos débitos à autuada.

A Recorrente, contudo, foi favorecida por decisão liminar e sentença proferidas nos autos do Mandado de Segurança n.º 0800491-54.2014.4.05.8100, nas quais se determinou o processamento da Impugnação, nos termos do Decreto n.º 70.235, de 1972 (fls. 163/186).

Na decisão recorrida, reconheceu-se que o sujeito passivo teria efetuado o recolhimento dos valores constituídos de ofício dentro do prazo previsto no art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996, e que os referidos valores já constavam de DIPJ anteriormente apresentada. Contudo, tendo em vista que os recolhimentos teriam sido realizados sem o acréscimo da multa de mora prevista no art. 62 da referida Norma, teria sido desatendida a exigência de que os pagamentos fossem realizados “com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”. Entendeu-se, então, que os pagamentos efetuados deveriam ser imputados proporcionalmente ao principal, juros e multa de mora e manteve-se a exigência sobre os montantes remanescentes a título de multa pelo não recolhimento das estimativas.

De outra parte, considerou-se indevido o lançamento dos valores devidos a título de estimativa, já que, após o encerramento do ano-calendário, seria cabível a exigência apenas das multas isoladas e das diferenças do tributo apurado ao final do ano-calendário.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ESTIMATIVA PAGA. MULTA DE MORA DEVIDA. NÃO RECOLHIMENTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Tendo a interessada recolhido o valor da estimativa devida em atraso sem o acréscimo da multa de mora, deve-se imputar o pagamento de forma a considerá-la, reduzindo o valor efetivamente pago a ser levado em conta como dedução na apuração do saldo negativo de IRPJ.

ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício sobre os valores não recolhidos

por estimativa e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96.

A norma insculpida no art. 47 da Lei nº 9.430/96 autoriza a pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal que pague, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. O comando alcança, inclusive, os débitos por estimativa informados na DIPIJ.

Em decorrência do montante exonerado, recorreu-se de ofício da citada decisão, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Após a ciência da decisão, foi apresentado o Recurso Voluntário de fls. 221/248, no qual, além de breves referências aos fundamentos da decisão recorrida, repete-se, em essência, o que já alegado na Impugnação.

Às fls. 390/391, há o registro do trânsito em julgado da decisão proferida no Mandado de Segurança impetrado pela autuada, garantindo-lhe o procedimento previsto no Decreto nº 70.235, de 1972.

O presente processo foi distribuído por sorteio a este Conselheiro, em 22 de julho de 2021.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

### **I DO RECURSO DE OFÍCIO**

#### **I.1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO**

Como relatado, em face da exoneração de crédito pelo acórdão recorrido, foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*, conforme previsão do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

No caso em análise, porém, o montante exonerado relativo ao pagamento de tributo e encargos de multa importou em R\$ 1.648.991,91 (um milhão, seiscentos e quarenta e

oito mil, novecentos e noventa e um reais e noventa e um centavos, valor superior ao limite de R\$ 1.000.000,00 fixado pela Portaria MF n.º 03, de 03 de janeiro de 2008 (vigente à data de prolação do Acórdão recorrido), mas inferior ao atual limite de R\$ 2.500.000,00, estabelecido por meio da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Como, nos termos da Súmula CARF n.º 103, “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, tem-se que o crédito exonerado é inferior ao limite de alçada fixado pelo ato ministerial, de modo que voto pelo não conhecimento do Recurso de Ofício.

## **II DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

### **II.1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO**

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, em 12 de maio de 2015 (fl. 232) e apresentou o Recurso Voluntário, em 11 de junho do mesmo ano (fl. 234), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procuradora da pessoa jurídica, devidamente constituída à fl. 242.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e II, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **II.2 DO MÉRITO**

Após a decisão de primeira instância, a única parcela mantida do crédito constituído no lançamento de ofício diz respeito à multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

A Recorrente busca se eximir da referida penalidade sob a alegação de que, após a ciência do Termo de Intimação que inaugurou o procedimento fiscal, teria efetuado o recolhimento das estimativas apontadas no lançamento de ofício, caracterizando a denúncia espontânea dos referidos valores. Sustenta que a parcela mantida na decisão de primeira instância decorre da consideração pela autoridade fiscal de valores a título de multa de mora sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, a qual não seria devida, nos termos do art. 138 do CTN e do art. 47 da Lei n 9.430, de 1996.

Há evidente equívoco nas alegações da Recorrente.

O teor do parágrafo único do art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não deixa dúvidas de que os recolhimentos realizados, “após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização” não se encontram albergados pelo referido instituto:

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.

De outra parte, o benefício previsto no art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996, aplicável exatamente ao interregno entre o início do procedimento fiscal e os vinte dias posteriores, não se confunde com a denúncia espontânea:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Esclarecendo a distinção,

- (i) no caso de denúncia espontânea, realizada, portanto, antes do início do procedimento fiscal, o tributo deve ser recolhido apenas com o acréscimo dos juros de mora, afastada qualquer espécie de multa, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, estabelecida sob o regime do art. 543-C do antigo CPC, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.149.022-SP;
- (ii) no caso do recolhimento efetuado “até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização”, o tributo informado em declaração não constitutiva deve ser recolhido com o acréscimo de multa e juros de mora, ficando afastada apenas a imposição da multa de ofício;
- (iii) após o vigésimo dia após o início do procedimento fiscal, cabível a exigência do tributo com acréscimo de multa de ofício e juros de mora.

Este mesmo entendimento foi adotado, unanimemente, por esta Turma Julgadora, no recente Acórdão n.º 1302-005.392, de 18 de maio de 2021, de relatoria da Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, cuja parte da ementa relacionada ao tema é, a seguir, transcrita:

ESPONTANEIDADE. MULTA DE OFÍCIO REDUZIDA PARA 20%. BENEFÍCIO. ART.47 DA LEI Nº 9.430/96.

A pessoa jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

No caso sob julgamento, não há dúvidas de que os recolhimentos efetuados pela Recorrente ocorreram após a ciência do ato que deu início ao procedimento fiscal. Ela própria admite em seu Recurso que tomou ciência do termo de Intimação em 29 de maio de 2013 e efetuou os recolhimentos em 12 de junho de 2013. Deste modo, não configurada a denúncia espontânea, mas, tendo em vista que os valores devidos por estimativa já se encontravam declarados na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2009, cabível o benefício do art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996, como bem decidiram os julgadores de primeira instância.

Acertada, ademais, a consideração da multa de mora em relação aos referidos débitos, como ocorre em relação a qualquer débito recolhido espontaneamente, mas a destempo.

E, neste ponto, há que rejeitar a alegação da Recorrente de que a decisão recorrida estaria, inovadoramente, exigindo multa de mora que não estaria prevista no Auto de Infração, no que seria um aditamento ao lançamento.

Ora, a exigência dos acréscimos legais - juros e multa de mora – não demanda a constituição por meio de lançamento de ofício. É uma decorrência direta do texto do Art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996:

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.

Neste sentido, como já afirmado, na realização de qualquer pagamento, após a data de vencimento, devem ser considerados os referidos acréscimos.

Na insuficiência do pagamento para a extinção integral do débito (principal e acréscimos), aplica-se a chamada “imputação proporcional”, conforme explicitado no Parecer PGFN/CAT n.º 74, de 2012:

89. Dito isto, cumpre, passo seguinte, averiguar se, à luz de tudo quanto visto até agora, as soluções aventadas nos itens 39.i, 39.ii e 39.iii, supra, são juridicamente viáveis. Relembrando: cumpre indagar se, diante de um pagamento insuficiente para saldar integralmente o débito tributário composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*): é (a) dado à *autoridade administrativa* escolher *um* ou *alguns* desses elementos para nele imputar o pagamento; pode (b) o *contribuinte* efetuar essa escolha, não cabendo à autoridade administrativa senão aceitá-la; ou *deve* (c) a autoridade administrativa efetuar a imputação primeiramente nos *juros*, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC.

90. A resposta às duas primeiras indagações parece relativamente simples.

91. Quanto à indagação do item 39.i: já vimos, com efeito, que o CTN, nada obstante conferir à autoridade administrativa o poder de efetuar a imputação, não outorga a ela nenhuma margem de discricionariedade para alterar a ordem de precedência entre os débitos nele estabelecida, não lhe cabendo, de conseguinte, fazer qualquer “escolha” do(s) débito(s) a que imputar o pagamento. Ora, se assim é quando se trata de débitos tributários distintos (p. ex., um débito de imposto de renda e outro de imposto sobre produtos industrializados; ou dois débitos de imposto territorial rural), assim também há de ser quando se trata de *um* débito tributário, composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*).

92. Quanto à indagação do item 39.ii: por igual, se o CTN não outorga ao contribuinte o poder de escolher, entre débitos tributários distintos, aquele a que imputar o pagamento (*vide* os mesmos exemplos do item anterior), não se lhe pode reconhecer qualquer direito a fazer uma escolha entre os elementos de *um mesmo crédito* (*principal, juros, penalidades pecuniárias*) para ver efetuada a imputação naquele de sua preferência. Eventual indicação por parte do contribuinte não deve – e nem sequer pode – ser aceita pela autoridade administrativa, sob pena de ela descumprir o seu *dever* de efetuar a imputação. Ademais, da supressão do inciso II do artigo 192 do Anteprojeto –que ordenava a imputação, primeiro, no *principal* (regra que seria mais favorável ao *devedor*) – não se pode inferir tenha sido dado a ele (devedor) o poder de efetuar uma escolha entre tal elemento e os demais (*juros, penalidades pecuniárias*), mormente à luz da regra expressa *ordenando* à *autoridade administrativa* fazer a imputação.

93. Rechaçam-se, portanto, as soluções aventadas em 39.i e 39.ii, porquanto representariam subversão completa do sistema do artigo 163 do CTN, que não outorga qualquer poder de escolha às partes da relação Fisco-contribuinte em matéria de imputação de pagamento. Nessa linha, o silêncio do CTN no tocante à imputação de pagamento quando há *um* débito composto por mais de um elemento não aproveita nem ao Fisco nem ao devedor.

94. Passemos, então, a examinar a solução alvitrada em 39.iii, consistente em saber se *deve* a autoridade administrativa efetuar a imputação nos *juros*, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC. Frise-se: não se indaga se a autoridade *pode* – o que já foi rechaçado nos itens precedentes – mas, sim, se ela *deve* fazer a imputação nos *juros*, *imaginando-se* um seu *dever de obediência* ao referido dispositivo do NCC na esfera tributária.

95. A resposta é pela negativa.

96. O tema da aplicação subsidiária por analogia do artigo 354 do NCC em matéria *tributária* já foi, com efeito, objeto de discussão e deliberação no seio do Superior Tribunal de Justiça, que veio, a final, a editar a Súmula de n.º 464, com o seguinte teor:



**Súmula 464 - STJ.** “A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.”

(...)

100. Ora, sendo inviável, como decidido, em última análise, pelo STJ, a aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC à compensação tributária, pela mesma razão não se pode entender como aplicável esse dispositivo quando se trate da imputação de pagamento de crédito tributário *pura e simples*, embora dessa aplicação pudesse resultar benefício ao Fisco-credor.

101. Noutras palavras e em síntese: se não se pode impor ao Fisco, quando devedor (na compensação tributária), uma imputação de pagamento que favoreça o particular-credor, não se pode impor ao particular, quando devedor, uma imputação que favoreça o Fisco-credor. A inexistência de norma expressa sobre imputação de pagamento na hipótese versada na consulta não pode – já o dissemos – resultar em pender-se quer em favor do contribuinte, quer em favor do Fisco.

102. De tudo isso se deduz que a única solução viável para o nosso problema à luz do CTN é aquela descrita no item 39.iv, consistente em que o pagamento deve ser imputado a *todos* os elementos de que se compoem o crédito tributário, mediante *rateio*, pois dessa forma é que se terá um *equilíbrio* entre a posição do contribuinte e a posição do Fisco nesta seara.

(...)

108. De tudo, nossa conclusão é no sentido de que, diante do pagamento não-integral de crédito tributário composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*), *deve* a autoridade administrativa efetuar a imputação *proporcional* entre cada um desses elementos.

Chamo a atenção para o fato de que este Parecer trata especificamente da hipótese de pagamento de um débito após o vencimento sem a inclusão da multa de mora. A conclusão é pela imputação proporcional. *In verbis*:

131. É, com efeito, fora de dúvida que a situação em que se dá “o pagamento do débito tributário após o seu vencimento sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora” enquadra-se perfeitamente no conceito de “pagamento de débito tributário após o seu vencimento em valor insuficiente para saldá-lo integralmente”, que gera a necessidade de efetuar-se a imputação proporcional de pagamento.

132. Diga-se, aliás, *en passant*, que nesse conceito *também* se enquadra a situação em que o contribuinte paga o débito tributário após o seu vencimento sem incluir o valor referente aos *juros de mora*, o que rende ensejo, por igual, ao dever da autoridade administrativa de efetuar a imputação proporcional de pagamento. É certo que sobre a multa de mora devem incidir juros de mora – tal como previsto no § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, supra transcrito –, mas estes não se confundem com os juros de mora incidentes sobre o principal não pago no vencimento.

133. De tudo, a solução correta, segundo nos parece, será então a de: 1) apurar o valor do débito tributário na data do pagamento, fazendo, para isso, o acréscimo dos encargos da mora (multa de mora e juros de mora) sobre o valor que era devido na data do vencimento, incidentes entre essa data e a do pagamento; 2) apurar quanto de *principal*, quanto de *juros de mora* e quanto de *multa de mora*, foram efetivamente pagos; noutras palavras: efetuar a imputação do pagamento *proporcionalmente* aos elementos de que passou a ser composto, a partir do vencimento, o débito tributário (principal, multa de mora e juros de mora); 3) lançar o saldo devedor remanescente, isto é, o valor não pago, para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança.

Nenhum reparo, portanto, à decisão recorrida, que reconheceu à Recorrente o benefício do art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, realizou a imputação proporcional dos pagamentos realizados após o início do procedimento fiscal, e manteve a exigência da multa isolada apenas em relação aos valores devidos por estimativa de IRPJ e CSLL que não foram extintos.

Cabe apontar apenas o **evidente equívoco cometido no** quadro final do **Acórdão recorrido**, no qual se omitiu a multa isolada referente à estimativa de CSLL relativa ao período de apuração de outubro de 2009 (conforme Auto de Infração), no valor de R\$ 1.032,60, a qual constava do quadro precedente (embora, equivocadamente, apontado como se referindo ao período de apuração de novembro de 2009). A leitura integral do voto não permite qualquer dúvida acerca da manutenção do citado valor pela decisão.

### III CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso de Ofício e por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a exigência das multas isoladas remanescentes após a imputação proporcional dos pagamentos realizados.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

### Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Em que pese a dificuldade de divergir do ilustre relator e presidente do colegiado, Paulo Henrique Silva Figueiredo, no caso em julgamento, ousei discordar do entendimento consignado no voto do relator, pelas seguintes razões.

É que, com se observa do relatório acima, o contribuinte, ao ter ciência do Termo de Intimação, que instaurou o procedimento de fiscalização, se valendo do preceito contido no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, efetuou o recolhimento das estimativas indicadas no lançamento de ofício, entendendo, neste sentido, que a estes pagamentos deveria ser aplicado os benefícios instituto da denúncia espontânea. Ou seja, deveria ser recolhido o tributo (declarado) e os juros, mas sem a penalidade (multa de mora).

De fato, ao se analisar aquele dispositivo legal, verifica-se que assiste razão ao contribuinte.

Como sabido e já pacificado no âmbito do Tribunais Superiores, a denúncia espontânea tem o condão de afastar as penalidades, devendo o contribuinte recolher, se for o

caso, o tributo com seus acréscimos legais (juros). Não há que se falar em recolhimento da multa, inclusive a de mora.

Não se pode olvidar que, no julgamento do Resp. 1.149.022, que foi submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça consignou que, na denúncia espontânea, não há que se falar em pagamento de multas punitivas e que, dentre estas multas, estaria a multa de mora, decorrente da impontualidade do contribuinte no pagamento dos tributos. Veja-se:

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).

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, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

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.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.149.022/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe de 24/6/2010.) (destacou-se)

Sabe-se, por outro lado, que, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, para que seja caracterizada a denúncia espontânea, há que se ter “espontaneidade” do contribuinte, no sentido de que este deve agir antes de iniciado o procedimento de fiscalização, *in verbis*:

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.

Contudo, o artigo 47 da Lei nº 9.430/96, por opção legislativa, trouxe uma “flexibilização” ao comando do CTN, ao estipular que, caso haja o recolhimento de tributo previamente declarado, no prazo de 20 dias, a contar da intimação do início do procedimento de fiscalização, o contribuinte teria, ao seu favor, os benefícios concedidos pela denúncia espontânea. Confira-se:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, **os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.** (destacou-se)

A “flexibilização” ao instituto da denúncia espontânea está arrimada, justamente, na possibilidade de esta poder ser caracterizada mesmo após o início do procedimento de fiscalização. Ou seja, com toda venia ao entendimento do relator, o que se percebe da leitura desse dispositivo é que o legislador autorizou o recolhimento dos tributos declarados sem as penalidades, mesmo que já iniciado o procedimento de fiscalização.

O termo “*acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo*” constante do dispositivo legal, por outro lado, não deixa dúvidas de que o recolhimento do tributo deve ser acrescido tão somente dos juros, devendo ser afastada a multa de mora, uma vez que, como já consignado pelo Poder Judiciário, esta tem caráter punitivo (e não indenizatório). É esta, inclusive, a interpretação que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu ao dispositivo legal em comento. Veja-se:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. INEXIGIBILIDADE DE MULTA. ART. 47 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. INDEVIDO RECOLHIMENTO SOBRE A RECEITA BRUTA. VALORES DEVIDOS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. PAGAMENTO. PRÉVIA DECLARAÇÃO. A empresa que recolheu indevidamente a contribuição sobre

a receita bruta, mas efetuou o pagamento devido sobre a folha de salários até o vigésimo dia depois do recebimento do termo de início de fiscalização, **se exige do pagamento de multa, por força do art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996**, devendo ser considerada como prévia declaração, exigida por esse dispositivo, a indicação feita, nas declarações originais, dos valores que seriam devidos sobre a folha de salários, em obediência às normas da Receita Federal para o preenchimento da Guia de Informações à Previdência Social pelas empresas abrangidas pela Lei nº 12.546, de 2011. (TRF4, AC 5004616-89.2017.4.04.7112, SEGUNDA TURMA, Relator para Acórdão RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 10/12/2018) (destacou-se)

Com estas breves razões, usei divergir do relator, para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias