



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.722109/2017-66
ACÓRDÃO	1102-002.158 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BB GESTAO DE RECURSOS - DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS RECOLHIDAS EM ATRASO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL SOBRE PARCELA DE MULTA DE MORA. AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO.

A multa isolada do art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, tem por suporte fático a omissão do pagamento por estimativa, não se configurando quando o recolhimento, ainda que intempestivo, ocorre no curso do próprio ano-calendário e antes do início do procedimento fiscal. A imputação proporcional pressupõe a existência de acréscimo moratório devido e não computado, não podendo servir de base ao cálculo da penalidade quando a parcela redistribuída corresponde a multa de mora, e não a estimativa não recolhida.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITO NÃO DECLARADO. PAGAMENTO ANTERIOR AO PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA MULTA.

Configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do Código Tributário Nacional quando o débito, não previamente informado em declaração, é pago com os juros de mora antes de qualquer procedimento fiscal, hipótese em que o pagamento identificado em documento de arrecadação opera como confissão da infração. A espontaneidade não se condiciona à retificação prévia de declaração acessória, alcançando a exclusão da multa de mora.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/11/2012 a 31/03/2013

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VALOR VIGENTE NA DATA DA APRECIACÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Para fins de conhecimento do recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Não se conhece do recurso quando o crédito tributário exonerado, considerados o principal e as multas, é inferior ao limite então em vigor.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/11/2012 a 31/03/2013

MULTA POR INCORREÇÕES EM DECLARAÇÃO. INFRAÇÃO OBJETIVA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO ALCANCE. DEVER DE RETIFICAÇÃO. VALOR MÍNIMO LEGAL.

A multa por apresentação de declaração com incorreções ou omissões é infração objetiva, configurada pela divergência entre o conteúdo declarado e os fatos, independentemente da tempestividade da entrega original, e não é alcançada pela denúncia espontânea da obrigação principal, dirigida a dever instrumental autônomo. O dever de retificação incumbe ao sujeito passivo, não o elidindo a faculdade de revisão de ofício da administração diante de erro de fato, aplicando-se o valor mínimo legal cominado para pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário interpostos em face de decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada por BB Gestão de Recursos Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A. contra lançamentos de ofício relativos aos anos-calendário de 2012 e 2013.

Os lançamentos compreendem IRPJ apurado no ajuste anual, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, multa exigida isoladamente sobre estimativas mensais e multa regulamentar pela apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) com incorreções. A tabela a seguir consolida os valores exigidos.

Rubrica	Valor (R\$)
IRPJ, ajuste anual do ano-calendário de 2012	503.572,17
Multa de ofício de 75%	377.679,12
Juros de mora	228.017,47
Multa exigida isoladamente, estimativas de novembro de 2012 e de janeiro a março de 2013	3.642.663,55
Multa regulamentar, DCTF	2.500,00
Total	4.754.432,31

A recorrente é subsidiária integral do Banco do Brasil S.A. e atua na administração e gestão de recursos de terceiros. Nos períodos fiscalizados, apurou o IRPJ pelo regime do lucro real anual, com antecipações mensais por estimativa. Não houve imputação de sujeição passiva solidária.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF), o procedimento decorreu de mandado de segurança impetrado pela contribuinte perante a Justiça Federal, no qual se assegurava a não adição da despesa de CSLL na determinação do lucro real, em afastamento da regra do art. 1º da Lei nº 9.316/96.

Em 30/08/2013 foi publicado acórdão que deu provimento à apelação da União e denegou a segurança. A contribuinte opôs embargos de declaração, que foram rejeitados, e posteriormente a empresa recolheu os valores de principal e juros de mora relativos aos anos-calendário de 2012 e 2013, no total de R\$ 52.950.573,18, sem o acréscimo da multa de mora de 20%.

Os recolhimentos abrangeram a estimativa de novembro de 2012, o saldo do ajuste anual de 2012 e as estimativas de janeiro a março de 2013. Os valores pagos não foram informados nas DCTF dos períodos correspondentes, razão pela qual, segundo o TVF, não foram identificados e apropriados pelos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB), circunstância que motivou a instauração da ação fiscal.

No curso do procedimento, além do termo inicial, foram expedidos sete Termos de Intimação Fiscal, destinados à apresentação de documentos, à prestação de esclarecimentos, à retificação das DCTF e à comunicação da continuidade da fiscalização.

Em resposta, a contribuinte apresentou os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) recolhidos e informou que aderira ao programa de pagamento instituído pela Lei nº 12.865/2013. Afirmou ter quitado à vista os débitos vinculados ao mandado de segurança e comprovado os pagamentos perante a RFB.

A fiscalização consignou que os débitos dos anos-calendário de 2012 e 2013 não estavam abrangidos pelos benefícios do programa, em razão dos limites temporal e material estabelecidos em sua regulamentação.

Com fundamento no art. 9º, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.110/2010, a contribuinte foi intimada a apresentar as DCTF retificadoras do ano-calendário de 2012. Após a extensão do procedimento, foi intimada a apresentar as declarações relativas ao ano-calendário de 2013, tendo os respectivos recibos de transmissão sido apresentados no curso da fiscalização.

Quanto ao mérito, o TVF assentou que a interposição de ação judicial favorecida com medida liminar interrompe a incidência da multa de mora até trinta dias após a publicação da decisão que considerar devido o tributo, nos termos do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96. A fiscalização considerou que esse prazo se iniciou com a publicação do acórdão da apelação, em 30/08/2013, e que os embargos de declaração não suspenderam os efeitos da decisão.

Por considerar ultrapassado o prazo de trinta dias, a fiscalização apurou as diferenças decorrentes da ausência da multa de mora pelo método da imputação proporcional dos pagamentos. O procedimento foi fundamentado nos arts. 163 e 167 do Código Tributário Nacional (CTN) e em parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), mediante rateio do valor recolhido em cada DARF entre principal, multa e juros.

Da imputação resultou diferença de IRPJ de R\$ 503.572,17 no ajuste anual de 2012, enquadrada nos arts. 247 e 841, inciso IV, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Sobre esse valor foram exigidos juros de mora e multa de ofício de 75%, esta fundada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Sobre as diferenças de estimativas mensais foi aplicada multa isolada de 50%, com fundamento nos arts. 222 e 843 do RIR/99 e no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, na redação da Lei nº 11.488/2007. As penalidades foram lançadas nos valores de R\$ 2.837.090,30

para novembro de 2012, R\$ 287.474,22 para janeiro, R\$ 243.799,45 para fevereiro e R\$ 274.299,58 para março de 2013.

O TVF registrou o entendimento de que as multas de ofício e isolada correspondem a suportes fáticos distintos e autônomos. Transcreveu, para tanto, acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que limitam a aplicação da Súmula CARF nº 105 aos fatos geradores anteriores ao ano de 2007, em razão da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Pela apresentação de DCTF com incorreções ou omissões nas competências de novembro de 2012, de janeiro a março de 2013 e do exercício de 2013, foi lançada multa mínima de R\$ 500,00 por declaração, no total de R\$ 2.500,00. A penalidade foi fundamentada no art. 7º, inciso IV e § 3º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002 e no art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.110/2010.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação. Sustentou que os recolhimentos de 26/11/2013 foram realizados sob o amparo da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, por serem anteriores a qualquer procedimento fiscal, invocando o art. 19 da Lei nº 10.522/2002, parecer da PGFN sobre o tema e os Atos Declaratórios PGFN nº 4 e nº 8, de 2011.

Afirmou que o prazo de trinta dias previsto no art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96 deveria ser contado da publicação do acórdão que rejeitou os embargos de declaração, ocorrida em 25/10/2013. Sustentou, de todo modo, que os pagamentos haviam sido realizados antes do início de qualquer procedimento fiscal.

Noticiou que, em cobrança dos mesmos valores promovida em processo administrativo diverso, a Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário da unidade de origem proferira o Despacho Decisório nº 63/2017. O ato reconheceu a denúncia espontânea e exonerou as multas moratórias correspondentes ao período de apuração de novembro de 2012 e ao ano-calendário de 2012.

Apontou contradição entre aquele despacho, que declarou inexigíveis multas moratórias de R\$ 5.674.182,42 e R\$ 503.572,28, e o lançamento posterior, que voltou a exigir os valores correspondentes e incluiu os débitos de janeiro a março de 2013. Defendeu a extensão dos fundamentos do despacho decisório aos débitos de 2013, por identidade de situação de fato.

Afirmou que, em ambos os períodos, houve pagamento integral em novembro de 2013 e que o procedimento fiscal somente se iniciou em janeiro de 2017, o que caracterizaria a espontaneidade dos recolhimentos. Quanto às DCTF, argumentou que as retificações decorreram de exigência da própria autoridade fiscal, no exercício da revisão de ofício autorizada pelo art. 149 do CTN.

Alegou que os valores já haviam sido levados ao conhecimento da RFB por ocasião da adesão ao programa da Lei nº 12.865/2013, com comprovação dos pagamentos em

30/12/2013. Aduziu que as obrigações de pagamento e as obrigações acessórias são dissociadas e que a retificação poderia ser promovida de ofício pela RFB sem imposição de multas.

Acrescentou que a orientação do programa gerador da DCTF veda a informação de valores exigidos em lançamento de ofício, o que impediria a retificação pelo contribuinte. No tocante à multa isolada, sustentou a impossibilidade de sua exigência concomitante com a multa de ofício.

Invocou a Súmula CARF nº 105, o critério da consunção, o art. 112 do CTN e acórdão desta Casa que estende o entendimento sumular a fatos geradores posteriores a 2007. Alegou que, encerrado o ano-calendário, as estimativas seriam absorvidas pelo tributo anual.

Sustentou, ainda, que não estaria configurado o suporte fático das multas isoladas, pois a controvérsia se restringiria à multa de mora e os valores de principal e juros teriam sido integralmente recolhidos. Quanto à multa regulamentar, alegou que as DCTF originais foram entregues tempestivamente e que o enquadramento adequado seria o do art. 7º, inciso IV, da Lei nº 10.426/2002, de R\$ 20,00 por grupo de dez informações.

Defendeu, por isso, a inaplicabilidade do valor mínimo de R\$ 500,00 por declaração. Requereu a desconstituição integral do crédito tributário, com a exclusão de todas as multas impostas, ou, alternativamente, o afastamento da multa isolada e da multa regulamentar de R\$ 2.500,00.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário. No mérito, o voto condutor assentou que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 determina o acréscimo de multa de mora aos débitos pagos após o vencimento. O Acórdão recebeu a ementa transcrita a seguir:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO OCORRÊNCIA.

O benefício da denúncia espontânea para exclusão da multa moratória não se aplica nos casos em que o contribuinte não retifica espontaneamente as declarações relacionadas às diferenças de pagamentos efetuados sem o referido acréscimo moratório.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSIS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE *BIS IN IDEM* COM A MULTA DE OFÍCIO.

Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período. A aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a

tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA. INCORREÇÕES OU OMISSÕES. DCTF.

No caso de apuração de incorreções ou omissões na DCTF entregue pelo contribuinte é cabível a aplicação da multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, observados o limite mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais), no caso de pessoa jurídica.

LANÇAMENTO. FATOS APRECIADOS EM DESPACHO DECISÓRIO ANTERIOR.

Improcede a parcela do lançamento, baseado em fatos que já haviam sido objeto de revisão de ofício pela autoridade local, inclusive mediante a edição de Despacho Decisório, quando o lançamento subsequente não se reporta a tal ato administrativo, nem consta dos autos que ele tenha sido anulado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A decisão reconstituiu a evolução do entendimento administrativo sobre a denúncia espontânea, a partir de pareceres da PGFN e dos Atos Declaratórios PGFN nº 4 e nº 8, de 2011, que excluem a multa moratória quando configurado o instituto. Reportou-se à Nota Técnica nº 19/2012, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), segundo a qual se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante declaração em DCTF, extinguindo o débito com o pagamento.

Também registrou a hipótese em que o contribuinte declara a menor, paga o valor declarado e depois retifica a declaração para maior com quitação concomitante. Concluiu que as DCTF retificadoras somente foram transmitidas após o início do procedimento fiscal e em decorrência das intimações de 18/04/2017 e 22/08/2017.

Por esse motivo, considerou afastada a espontaneidade exigida pelo parágrafo único do art. 138 do CTN. Considerou, ainda, que a informação dos valores na adesão ao programa da Lei nº 12.865/2013 não produziria efeitos de confissão, pois os débitos não foram parcelados.

Afastou também a aplicação do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96, dado que os pagamentos ocorreram em 26/11/2013, além do prazo de trinta dias contado da publicação da decisão que considerou devido o tributo, em 30/08/2013. Reconheceu, contudo, ser correta a alegação da defesa quanto ao Despacho Decisório nº 63/2017.

O ato havia sido proferido em revisão de ofício fundada no art. 149, inciso VIII, do CTN e reconheceu a denúncia espontânea quanto aos códigos 2319, período de apuração de novembro de 2012, e 2390, ano-calendário de 2012. A DRJ ponderou que a instância de

julgamento se limita à apreciação do auto de infração e que o despacho decisório de revisão de ofício não se sujeita ao rito do Decreto nº 70.235/72, conforme o Parecer Normativo Cosit nº 8/2014.

Assentou que o ato somente poderia ser alterado pela própria autoridade emitente ou por autoridade superior, na hipótese de vício de legalidade, nos termos do art. 53 da Lei nº 9.784/99. Verificou que o lançamento, formalizado posteriormente ao Despacho Decisório nº 63/2017, não fez referência à revisão de ofício anterior, nem havia nos autos notícia de sua anulação.

Por essa razão, reputou improcedente o lançamento relativo aos fatos geradores de novembro de 2012 e ao ajuste anual de 2012, embora tenha consignado não concordar com o entendimento manifestado naquele ato. Registrou haver aventado a devolução dos autos à origem para retificação do lançamento, na forma do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

A providência foi reputada inviável ante o transcurso do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, cujos termos iniciais, 30/11/2012 e 31/12/2012, conduziram a termos finais em 30/11/2017 e 31/12/2017. Quanto à multa isolada remanescente, relativa às estimativas de janeiro a março de 2013, o voto condutor afirmou que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 contemplam infrações de natureza distinta.

Entendeu que a aplicação cumulada não configura dupla penalidade sobre o mesmo fato, em consonância com o art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 93/97. Anotou que a Súmula CARF nº 105 não fora aprovada pelo Ministro de Estado da Fazenda na forma do regimento interno deste Conselho, carecendo de efeito vinculante perante a primeira instância.

Acrescentou que a única hipótese de eventual duplicidade, envolvendo a estimativa de novembro de 2012 e o ajuste anual de 2012, fora alcançada pelo cancelamento do lançamento. Manteve, por fim, a multa regulamentar, ao fundamento de que todas as declarações abrangidas pela autuação foram retificadas em decorrência de intimação fiscal.

Considerou que essa circunstância evidenciaria o erro de preenchimento a que se refere o caput do art. 7º da Lei nº 10.426/2002. Em consequência, a decisão recorrida manteve a multa isolada de R\$ 805.573,25 e a multa regulamentar de R\$ 2.500,00.

Foram exonerados o IRPJ de R\$ 503.572,17, a multa de ofício de R\$ 377.679,12, os juros de mora de R\$ 228.017,47 e a multa isolada de novembro de 2012, no valor de R\$ 2.837.090,30. O crédito exonerado totalizou R\$ 3.946.359,06, razão pela qual o presidente do colegiado recorreu de ofício, por superar o montante o limite de alçada fixado em portaria ministerial.

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual reiterou as razões da impugnação e apresentou acréscimos dirigidos aos fundamentos da decisão recorrida. Sustentou que a Nota Técnica Cosit nº 19/2012 admite a configuração da denúncia

espontânea mediante declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração à autoridade fiscal.

Afirmou que o ofício apresentado em 30/12/2013 cumpriu essa função quanto aos pagamentos de 2012 e 2013. Acrescentou que as súmulas do CARF constituiriam normas complementares da legislação tributária, nos termos do art. 100, inciso II, do CTN, e defendeu que sua observância produziria os efeitos previstos no parágrafo único do mesmo artigo.

Argumentou, ainda, que a própria decisão recorrida teria admitido possível duplicidade de penalidades quanto à estimativa de novembro e ao ajuste anual de 2012. Ao final, requereu a reforma da decisão de primeira instância no que diz respeito à manutenção das penalidades, com o afastamento da multa isolada e da multa regulamentar remanescentes.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

Admissibilidade

Cuida-se de recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância e de recurso voluntário apresentado pela contribuinte, ambos dirigidos contra decisão que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito tributário.

Quanto ao recurso de ofício, a parcela exonerada pela decisão recorrida alcança R\$ 3.946.359,06, montante inferior ao limite de alçada compreendido pela Portaria MF nº 63, de 2017, razão pela qual não o conheço.

Quanto ao recurso voluntário recorrente teve ciência da decisão recorrida em 9 de abril de 2018 e protocolou o recurso em 3 de maio de 2018, dentro do prazo de trinta dias do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

O conhecimento restringe-se às matérias efetivamente devolvidas, quais sejam, a multa exigida isoladamente sobre as estimativas de janeiro a março de 2013, no valor de R\$ 805.573,25, e a multa regulamentar por incorreções em declaração, no valor de R\$ 2.500,00, únicas parcelas mantidas pela decisão recorrida.

Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, dele o conheço.

Mérito

Da denúncia espontânea

Sustenta a recorrente que os recolhimentos de 26 de novembro de 2013, por anteriores a qualquer procedimento fiscal e acompanhados dos juros de mora, configuram a

denúncia espontânea do art. 138 do Código Tributário Nacional, cujos fundamentos, reconhecidos pela unidade de origem quanto a novembro de 2012 e ao ano-calendário de 2012, deveriam estender-se aos débitos de 2013, tendo a administração tomado conhecimento da quitação por ofício apresentado em 30 de dezembro de 2013.

Consigno que a apreciação desta matéria não importa reexame das parcelas exoneradas em primeira instância, cingindo-se à situação das estimativas de janeiro a março de 2013.

O art. 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade pela infração denunciada pelo sujeito passivo, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, desde que anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

O instituto pressupõe, como elemento essencial, a revelação ao Fisco de infração que lhe era desconhecida, de modo que a iniciativa do contribuinte substitua a atividade de constituição do crédito que caberia à administração. Não é o que os elementos dos autos revelam.

Os valores correspondentes às estimativas de 2013 decorriam diretamente da matéria discutida em mandado de segurança impetrado pela própria recorrente, no qual se assegurava a não adição da CSLL na apuração do lucro real, situação plenamente conhecida da administração tributária, tanto que relativamente a exercícios anteriores haviam sido lavrados autos de infração com exigibilidade suspensa.

Não havia, portanto, infração oculta a ser revelada, mas obrigação cuja exigibilidade estava sob discussão judicial e cujo termo para recolhimento sem penalidade veio disciplinado em regra específica.

Com efeito, o art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que a interposição de ação judicial favorecida com medida liminar interrompe a incidência da multa de mora desde a concessão da medida até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo.

Trata-se de norma especial, que disciplina precisamente a hipótese do contribuinte que, amparado por provimento judicial, deixa de recolher o tributo e o faz após a cessação da proteção. Admitir que o pagamento efetuado fora daquele prazo atraia o benefício do art. 138 esvaziaria por completo a regra do art. 63, § 2º, que perderia qualquer utilidade prática.

As informações contantes dos autos apontam que os recolhimentos ocorreram em 26 de novembro de 2013, quando já ultrapassado o trintídio contado da publicação do acórdão que denegou a segurança, em 30 de agosto de 2013, e mesmo se computado o prazo a partir da publicação do acórdão dos embargos de declaração, em 25 de outubro de 2013, o pagamento teria se dado além do termo final.

Cumpram-se os requisitos para o julgamento do recurso. No julgamento do Recurso Especial nº 1.149.022/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal

de Justiça assentou que o benefício do art. 138 não se caracteriza quanto a tributos declarados e recolhidos fora do prazo, na forma da Súmula 360 daquela Corte.

Admitiu-o, por outro lado, na hipótese em que o contribuinte, tendo declarado parcialmente o débito com pagamento integral, retifica a declaração antes de qualquer procedimento da administração, noticiando diferença a maior cuja quitação se dá concomitantemente, de modo que a retificação espontânea é o próprio ato que revela a infração e dispensa a constituição do crédito pelo Fisco.

A hipótese dos autos não se amolda à do precedente. Ali, a infração era desconhecida da administração e veio a lume por iniciativa do contribuinte, ao passo que, no caso, a matéria estava sob discussão judicial de conhecimento do Fisco, e o recolhimento se deu fora do prazo específico do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Acresce que as declarações dos períodos foram apresentadas sem os débitos correspondentes, e a sua retificação somente ocorreu em 2017, no curso da fiscalização e em atendimento a intimações da autoridade, não havendo, em momento anterior, ato de iniciativa da recorrente que noticiasse a diferença de forma concomitante ao pagamento.

A comunicação apresentada em 30 de dezembro de 2013 não supre essa exigência, pois foi endereçada no contexto da tentativa de adesão a programa de pagamento e reportava-se de forma genérica aos débitos vinculados ao mandado de segurança, sem operar como confissão específica das infrações relativas às estimativas mensais de 2013.

Entendo que os elementos do caso concreto não respaldam, assim, a caracterização da denúncia espontânea quanto aos períodos remanescentes.

O reconhecimento do instituto pela unidade de origem, em revisão de ofício relativa a novembro de 2012 e ao ajuste anual de 2012, deu-se em ato administrativo próprio e circunscrito àqueles períodos, cujos efeitos não se estendem a este processo nem vinculam este colegiado quanto às estimativas de 2013.

Da multa exigida isoladamente sobre as estimativas de janeiro a março de 2013

Afastada a denúncia espontânea, remanesce exigível a multa de mora relativa aos recolhimentos efetuados a destempo, do que decorre a subsistência da premissa sobre a qual operou a imputação proporcional que deu origem à exigência ora examinada.

Alega a recorrente que não se realizou o fato gerador da penalidade, porquanto as estimativas foram recolhidas, remanescendo controvérsia apenas quanto à multa de mora, de sorte que inexistiria falta de recolhimento a autorizar a multa do art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996.

A apuração das diferenças decorreu da aplicação do método da imputação proporcional dos pagamentos, com fundamento nos arts. 163 e 167 do Código Tributário Nacional, mediante rateio do valor recolhido em cada documento de arrecadação entre principal, multa e juros.

A Súmula CARF nº 228 assenta que, não computada a integralidade dos acréscimos moratórios no pagamento, a imputação proporcional é o único método admitido pelo Código Tributário Nacional, do que resulta o reconhecimento de saldo devedor das estimativas e do tributo apurado ao final do período.

Aplicado o enunciado ao caso, a ausência da multa de mora nos documentos de arrecadação impediu a quitação integral das antecipações, remanescendo saldo de estimativa não recolhida, sobre o qual incide a penalidade cominada no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996.

Não se desconhece a Súmula CARF nº 74, segundo a qual se aplica retroativamente o art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que revogou a multa de ofício isolada por falta de acréscimo da multa de mora ao pagamento de tributo em atraso, antes prevista no art. 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

O enunciado, todavia, alcança a penalidade autônoma outrora cominada para a hipótese específica de pagamento desacompanhado do acréscimo moratório, e não a multa do art. 44, inciso II, alínea b, do mesmo diploma, que sanciona a falta de recolhimento de estimativa mensal e constitui a capitulação adotada no lançamento.

A exigência em exame não se funda na ausência da multa de mora tomada em si mesma, mas no saldo de antecipação apurado após a imputação proporcional, de modo que a hipótese não se identifica com a da penalidade revogada a que se refere o enunciado sumular.

Nesse contexto, a alegação de recolhimento integral não se sustenta, uma vez que a integralidade pressupunha o cômputo do acréscimo moratório, cuja falta, distribuída proporcionalmente, fez emergir a insuficiência que a norma sanciona.

Tampouco aproveita à recorrente a alegação de mera impontualidade, pois, reconhecida a exigibilidade da multa de mora e não tendo sido ela recolhida, o resultado da imputação não é o pagamento tardio integral, mas o pagamento parcial das antecipações devidas no curso do ano-calendário.

Me posiciono, portanto, pela manutenção da multa exigida isoladamente sobre as estimativas de janeiro a março de 2013.

Da Súmula CARF nº 105 e da eficácia normativa das súmulas deste Conselho

Sustenta a recorrente que a Súmula CARF nº 105 constitui norma complementar da legislação tributária, na forma do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional, dotada de eficácia normativa que vincularia também a primeira instância, e que a decisão recorrida incorre em contradição ao admitir possível duplicidade quanto ao ano-calendário de 2012.

A tese não aproveita à recorrente por razão anterior à discussão sobre a eficácia do enunciado. A Súmula CARF nº 105 dirige-se à hipótese de exigência simultânea da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício por falta de pagamento do tributo apurado no ajuste anual, vedando a cumulação.

O exame do auto de infração revela que a multa de ofício lançada incidiu sobre diferença de imposto apurada no ajuste anual do ano-calendário de 2012, com vencimento em 31 de março de 2013, ao passo que, quanto às estimativas mensais de 2013, não houve lançamento de imposto nem de multa de ofício.

Inexistindo multa de ofício exigida ao lado da multa isolada relativa às estimativas ora examinadas, não se configura a concomitância que o enunciado pressupõe, carecendo a tese de objeto no que remanesce em litígio e tornando-se despicienda a discussão sobre o alcance da súmula a fatos geradores posteriores às alterações da Lei nº 11.488, de 2007.

A observação da recorrente quanto ao reconhecimento, pela decisão recorrida, de possível duplicidade não altera esse quadro, pois a hipótese ali cogitada envolvia a estimativa de novembro de 2012 e o ajuste anual do mesmo ano, matéria estranha ao objeto do recurso voluntário.

Quanto à eficácia normativa invocada, ainda que prejudicada a questão, anoto que o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação da Lei nº 11.196, de 2005, condiciona o efeito vinculante das súmulas deste Conselho perante a administração tributária à aprovação pelo Ministro de Estado da Fazenda, providência que não se verificou em relação ao enunciado invocado.

Da multa regulamentar por incorreções em declaração

Insurge-se a recorrente contra a multa de R\$ 2.500,00, correspondente a R\$ 500,00 por declaração, ao argumento de que as declarações originais foram entregues tempestivamente, de que os valores já eram conhecidos da administração desde 30 de dezembro de 2013, de que a retificação competiria de ofício à administração e de que orientação constante do programa gerador vedaria a informação de valores exigidos em lançamento de ofício.

A penalidade tem fundamento no art. 7º da Lei nº 10.426, de 2002, cujo teor, tal como reproduzido nos autos, sanciona não apenas a falta de entrega ou a entrega em atraso, mas também a apresentação de declaração com incorreções ou omissões, hipóteses distintas e autônomas.

Não se controverte, pois, sobre a tempestividade da entrega das declarações originais, circunstância que não afasta a infração imputada, dado que o que se apurou foi a incorreção do conteúdo, na medida em que as declarações dos períodos abrangidos não refletiam os débitos e os pagamentos efetuados em novembro de 2013.

Trata-se de infração a obrigação acessória, cuja caracterização independe da intenção do agente e do efeito do ato, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional, ressalvadas as hipóteses legais em contrário, que aqui não se verificam.

A denúncia espontânea, cuja caracterização foi afastada quanto à obrigação principal, tampouco aproveitaria a esta exigência, porquanto o benefício do art. 138 do Código

Tributário Nacional não alcança a penalidade decorrente do descumprimento autônomo de dever instrumental, orientação que informa a Súmula CARF nº 49.

Quanto à alegada impossibilidade de retificação, os elementos dos autos não a confirmam, uma vez que, entre novembro de 2013, quando efetuados os pagamentos, e janeiro de 2017, quando instaurado o procedimento fiscal, decorreu período superior a três anos em que não se identifica óbice à transmissão espontânea das declarações retificadoras.

A orientação do programa gerador invocada pela recorrente reporta-se a valores exigidos em lançamento de ofício, o que não corresponde à situação dos períodos aqui tratados, pois, naquele intervalo, os débitos de 2012 e de 2013 não eram objeto de lançamento de ofício, não se lhes aplicando a vedação de informação em declaração.

Tampouco convence o argumento de que a retificação competiria de ofício à administração, dado que a possibilidade de revisão e de retificação em favor do contribuinte constitui faculdade da autoridade diante de erro de fato, e não substitui o dever legal que recai sobre o sujeito passivo de prestar informações corretas.

A circunstância de as retificações terem sido transmitidas em 2017, por intimação da fiscalização, é compatível com a conclusão de que as declarações anteriores continham incorreções, elemento que integra o tipo do art. 7º da Lei nº 10.426, de 2002.

No que toca à graduação, o § 3º, inciso II, do referido artigo estabelece o valor mínimo de R\$ 500,00 para pessoa jurídica, patamar efetivamente aplicado, não comportando acolhimento a pretensão de limitar a exigência ao valor de R\$ 20,00 por grupo de dez informações, que desconsidera o piso legal.

Com base no exposto, voto pela manutenção da multa regulamentar.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho