



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

Processo nº 10280.720141/2007-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.682 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria IRPJ - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO
Recorrente AGROPALMA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

RECOLHIMENTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DE MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PAGAMENTO. PROCEDÊNCIA.

O fundamento de validade da denominada imputação proporcional de pagamento é o artigo 167 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias. Isto porque é nele que se encontra descrito o método pelo qual se imputa o pagamento ao crédito tributário devido pelo sujeito passivo, não sendo razoável supor que, tratando-se de PAGAMENTO, a operação extintiva do crédito deve levar em conta metodologia distinta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.


Valmir Fonseca de Menezes

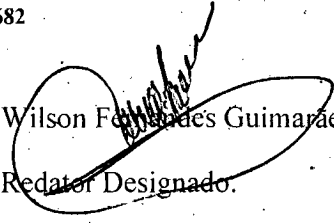
Presidente


Valmir Sandri

Relator

Processo nº 10280.720141/2007-81
Acórdão n.º 1301-001.682

S1-C3T1
Fl. 752


Wilson Fernandes Guimarães
Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni De Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.



Processo nº 10280.720141/2007-81
Acórdão nº 1301-001.682

S1-C3T1
Fl. 753

Relatório

Em face de Agropalma S/A. foi lavrado auto de infração com lançamento de ofício de IRPJ relativo aos anos calendário de 2002 e 2003, e Multa Isolada para os anos calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005. A ciência do auto de infração foi pessoal, em 01 de junho de 2007.

As infrações de que é acusado o sujeito passivo são:

- 1- Dedução indevida, na apuração do imposto, de antecipações não comprovadas, com reflexo no IRPJ;
- 2- Insuficiência de recolhimento das antecipações do imposto, com reflexo na multa isolada.

As acusações, em síntese, resultaram do seguinte:

O sujeito passivo recolheu as estimativas de IRPJ em atraso, sem o acréscimo da multa de mora, ancorado em requerimentos endereçados à Receita Federal formalizando a denúncia espontânea do atraso, para os quais não consta decisão. Por esta razão, o valor do pagamento principal do imposto foi imputado proporcionalmente à multa de mora devida pelo pagamento em atraso. Por consequência da imputação proporcional das estimativas do IRPJ, restou um saldo de estimativas a pagar que foi excluído da apuração do imposto devido ao final do período. Sobre o saldo de estimativas a pagar também foi aplicada a multa isolada.

Sobre a exigência do IRPJ foi aplicada a multa de ofício 75 %.

Em impugnação tempestiva o contribuinte suscitou a decadência dos créditos tributários relativos ao IRPJ, cujos fatos geradores ocorreram até maio/2002 e pugnou pelo descabimento da multa em face da denúncia espontânea, como previsto no art. 138 do CTN. Alegou não haver qualquer distinção entre a multa moratória e a multa punitiva (de ofício), posto que ambas possuem caráter punitivo, e colacionou julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido.

Aduziu que a Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2012, ao modificar o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, encerrou a possibilidade de autuação relacionada à multa de ofício em caso de pagamento a destempo de tributo, sem o acréscimo de multa moratória. Com a modificação o art. 44 da Lei nº 9.430/96 passou a ter a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

Processo nº 10280.720141/2007-81
Acórdão nº 1301-001.682

S1-C3T1
Fl. 754

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8. da Lei nº 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;

b) na forma do art. 2. 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.

(...)

Postulou pela aplicação retroativa da referida legislação, com base no art. 106 do CTN:

Acrescentou que apresentou todas as DCTFs referentes ao período fiscalizado, e que as supostas diferenças apuradas pela Fiscalização no recolhimento do Imposto de Renda dos anos-calendário de 2002 e 2003, decorrem da falta de análise das aludidas DCTFs que foram regularmente apresentadas, nas quais se decalcam as compensações de Saldo Negativo de IRPJ de anos anteriores, lidamente efetuadas.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte considerou improcedente a impugnação em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. O prazo decadencial para o lançamento sujeito a homologação do pagamento é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. Comprovado que o lançamento foi efetuado dentro do lustro decadencial, não há de se falar em decadência.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo.

Impugnação Improcedente

Ciente da decisão por edital em 22/06/2011, em 04 de julho seguinte a interessada ingressou com recurso; reeditando as razões da impugnação.

É o que importa relatar.

Processo nº 10280.720141/2007-81
Acórdão n.º 1301-001.682

S1-C3T1
Fl. 755

Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, relator.

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Como visto do relatório, a conduta do contribuinte que deu causa ao presente auto de infração originou-se de pagamento de tributos a destempo, desacompanhado de multa de mora.

Essa matéria foi com muita propriedade tratada no Acórdão 101-96.814, em decisão unânime, da qual participei, e cujo voto condutor transcrevo:

" (...) o contribuinte recolheu os tributos devidos sem a multa de mora, apenas com o acréscimo dos juros de mora. Em vista disso, a fiscalização fez a imputação dos pagamentos e lavrou auto de infração para exigir as diferenças de principal não cobertas pelos pagamentos, com juros de mora e multa de ofício.

Quando levado a efeito, o lançamento deixou de observar as prescrições legais então vigentes. Senão, vejamos:

Até a edição da Lei nº 9.430/96 não havia previsão legal para lançamento isolado das multas proporcionais ao valor do imposto e de juros de mora. Uma vez que, como regra geral, o pagamento espontâneo fora do prazo deve ser acompanhado dos juros e da multa de mora, o recolhimento do valor do imposto sem esses acréscimos não extinguiu o crédito tributário, razão pela qual a autoridade administrativa utilizava-se do método da imputação para considerar extinto parcialmente o crédito, e exigir, de ofício, a parcela não extinta.

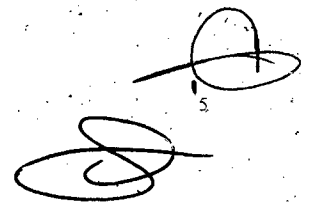
A Lei 9.430/96 veio permitir a lavratura de auto de infração, apenas para exigência de multa ou de juros de mora (art. 43). Assim sendo, a partir de 01 de janeiro de 1997, deixou de ser aplicável o método da imputação para exigir multa ou juros não pagos.

Com novo diploma legal, o pagamento espontâneo do principal em atraso, desacompanhado da multa de mora, ficou sujeito à multa de ofício exigível isoladamente, conforme dispôs seu art. 44:

'Multas de Lançamentos de Ofício'

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de seienta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento



Processo nº 10280.720141/2007-81
Acórdão n.º 1301-001.682

SI-C3T1
Fl. 756

após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

Assim, quando da lavratura do auto de infração, de acordo com a legislação então em vigor, o lançamento a ser feito, de acordo com o art. 43 da Lei 9.430/96, seria apenas da multa de ofício, isoladamente, conforme norma prevista inciso I do caput, c.c o inciso I do § 1º, ambos do art. 44 da mesma Lei 9.430/96.

Essa norma, instituída pela Lei nº 9.430/96, de punir com multa por lançamento de ofício os casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, viola a harmonia e a coerência do ordenamento, constituindo exemplo claro de desproporção entre a violação da norma e sua consequência jurídica (sanção).

A incoerência da norma com o sistema foi corrigida pelo art. 14 da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, que, ao alterar a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/97, deixou de incluir a hipótese como sancionável com a multa por lançamento de ofício.

De qualquer forma, o lançamento, como feito, está em desacordo com as prescrições legais então em vigor, uma vez que, não tendo havido pagamento a menor do principal, o lançamento a ser feito seria apenas de multa. E ainda que tivesse sido feito na forma prevista na lei com a redação então em vigor, não poderia prosperar, pela superveniência da modificação trazida pela Lei nº 11.488, de 2007, aplicável retroativamente em razão do mandamento do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional."

Essa a minha convicção sobre a matéria, o que torna irrelevante qualquer consideração em torno da decadência e da denúncia espontânea.

Com relação a compensação das estimativas, sem processo, é de se destacar que tal modalidade de compensação foi extinta em 01/10/2002, data de início de vigência dos efeitos da IN SRF n 210/2002, que passou a exigir a apresentação da "Declaração de Compensação" para compensações de débitos e créditos de tributos administrados pela RFB (art. 21).

61

Processo nº 10280.720141/2007-81
Acórdão nº 1301-001.682

S1-C3T1
Fl. 757

De se registrar que a análise do argumento do sujeito passivo se restringirá aos três primeiros trimestres de 2002.

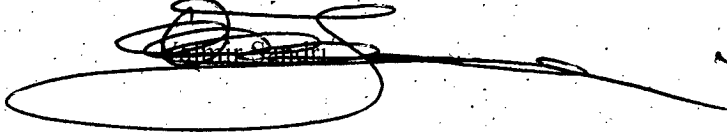
Nos termos do *Relatório de Fiscalização*, a ação fiscal exercida sobre o sujeito passivo teve início em 09/11/2005 (fl. 220). Até aquela data, o sujeito passivo havia apresentado à RFB declarações retificadoras de DCTF dos três primeiros trimestres de 2002 (fls. 349-369), onde indica algumas compensações de débitos estimativas de IRPJ com créditos de saldo negativos do ano-calendário 2001 (fls. 356-358 e 365-367), relacionadas na Tabela 1.

Tais compensações não foram consideradas pela Autoridade Lançadora na apuração do crédito tributário, que aliás afirmou, equivocadamente, não haver débitos de IRPJ declarados pelo sujeito passivo para os mesmos períodos.

Ocorre que estas compensações não foram comprovadas pelo sujeito passivo em sua contabilidade. E mais, consultando a ficha do *Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real* da DIPJ 2002 (fl. 679), ano-calendário 2001, verifica-se que o contribuinte sequer apurou o crédito das referidas compensações, pelo que as tenho por inexistentes.

Voto, pois, pelo cancelamento da exigência no que se refere à diferença de imposto apurado na declaração (DIPJ), decorrente da dedução das estimativas recolhidas em atraso sem o acréscimo da multa de mora.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2014.



Processo nº 10280.720141/2007-81
Acórdão n.º 1301-001.682

S1-C3T1
Fl. 758

Voto Vencedor

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES, redator designado.

Embora respeitando a argumentação expandida pelo Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, pelo voto de qualidade, relativamente à imputação proporcional de pagamento, entendeu de forma diversa.

Com efeito, o fundamento de validade da denominada imputação proporcional de pagamento é o artigo 167 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias. Isto porque é nele que se encontra descrito o método pelo qual se imputa o pagamento ao crédito tributário devido pelo sujeito passivo, não sendo razoável supor que, tratando-se de PAGAMENTO, a operação extintiva deva ser efetivada por meio de metodologia distinta.

Aqui, acolhe-se o entendimento esposado no Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005, que, sinteticamente, assinala:

Amortização linear. Impossibilidade. No silêncio do art. 163 do Código Tributário Nacional, aplica-se o disposto no art. 167, por analogia e simetria. Quando se trata da imputação do pagamento entre os valores do 'principal', 'multa' e 'juros', de um mesmo crédito tributário, a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional.

No mesmo sentido, a Nota Cosit nº 106, de 2004, já estabelecia, *in verbis*:

8. Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios – parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda –, poder-se-ia desde logo inferir, *a contrario sensu*, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamento, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo art. 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, 'na mesma proporção', dos juros de mora e das penalidade pecuniárias, *in verbis*:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

(...)

10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que

Processo nº 10280.720141/2007-81
Acórdão n.º 1301-001.682

S1-C3T1
Fl. 759

compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

11. É que somente se pode falar em obrigatoria proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatoria proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

15. Os campos 'principal', 'multa' e 'juros' constantes do Darf sequer têm previsão legal, haja vista que o art. 32 da Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989 (lei que atribuiu ao Ministério da Fazenda a competência para estabelecer instruções para o recolhimento das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal), nada dispõe sobre o referido detalhamento, o mesmo se verificando em relação ao Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, donde consta delegação genérica de competência do Ministro da Fazenda ao Secretário da Receita Federal para dispor sobre o tema.

17. Existindo no CTN, portanto, regra de imputação de pagamento entre as parcelas que compõem o débito tributário, inaplicável se mostra a utilização da regra da imputação preconizada pelo Código Civil Brasileiro aos débitos administrados pela SRF, haja vista que referida regra destina-se às imputações de pagamento de obrigações de natureza civil, e não às de natureza tributária.

Na mesma linha, a Solução de Consulta Interna nº 3 - SRRF08/Disit, de 18 de abril de 2012, que, embora trate de aplicação de multa isolada no caso de compensações tidas como não declaradas, aborda a questão com propriedade, senão vejamos:

[...]

8. O CTN, em seu artigo 167, estabelece que a restituição de valores pagos a maior pelo contribuinte deve obedecer a proporcionalidade, entre tributo e encargos acessórios (juros e multa). A restituição total ou parcial do tributo não pode ser efetuada de modo a individualizar as parcelas do indébito tributário composto por tributo, juros e penalidades pecuniárias. Isto é, não se pode restituir tributos sem os encargos acessórios proporcionais e vice-versa. **Coerentemente, aplicando-se essa mesma regra na situação inversa, ou seja, quando temos o pagamento de tributo em montante insuficiente, devemos considerar que a operação foi realizada levando em conta a proporcionalidade entre o principal e seus acessórios, mesmo que assim não se apresente, restando o pagamento da diferença do principal mais juros e multa correspondentes, para que ocorra a sua total extinção.**

9. **Em consonância com o dispositivo legal acima, a RFB adotou o chamado sistema de imputação proporcional que consiste em alocar o pagamento efetuado em atraso ao montante do crédito tributário devido, composto de principal, juros e multa de mora, na proporção existente entre as parcelas que integram esse montante.** Portanto, quando há o propósito de se extinguir um débito por meio da compensação, para a RFB a sua extinção total somente ocorrerá se o valor do débito declarado estiver contemplando a totalidade do principal (valor originário do débito) mais os juros e multas calculados na forma prevista pela legislação de regência.

Processo nº 10280.720141/2007-81
Acórdão nº 1301-001.682

S1-C3T1
Fl. 760

(GRIFEI)

Amparado em tais fundamentos, o Colegiado rejeitou a argumentação expendida pelo Ilustre Conselheiro Relator, julgando procedente, assim, a imputação proporcional de pagamento utilizada para fins de apuração da insuficiência de recolhimento das antecipações obrigatórias, insuficiência essa que provocou falta de recolhimento do imposto correspondente ao ajuste anual.

Wilson Fernandes Guimarães – Redator Designado