



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

Processo nº 10480.009666/2002-00
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 2102-003.296 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria IRRF
Recorrente BANCO BANDEPE S.A
Interessado União (Fazenda Nacional)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

AMORTIZAÇÃO LINEAR (IMPUTAÇÃO LINEAR). IMPOSSIBILIDADE.

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.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Exclui-se a multa de ofício lançada, com fundamento no art. 106, II, c, do CTN, pela aplicação retroativa do disposto no (a) art. 14 da Lei 11.488 de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996 e (b) *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior

Relator e presidente-substituto

EDITADO EM: 17/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (presidente-substituto e relator) Roberta de Azevedo Ferreira Pagetti (vice-presidente), Núbia Matos Moura, Alice Grecchi e Livia Vilas Boas e Silva.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício, em face do Acórdão 11-36.553, de 30/03/2012, exarado pela 3ª Turma da DRJ/REC (fls. 159 a 167).

Contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (fls. 09 a 16), decorrente de auditoria interna nas DCTFs relativas aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 1998, exigindo-lhe crédito tributário referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em face das seguintes infrações:

(a) falta de recolhimento do imposto – valor de R\$ 55.247,27, mais juros de mora e multa de ofício de 75%;

(b) falta ou insuficiência de acréscimos legais: (b.1) multa paga a menor no valor de R\$ 1.487,37; (b.2) juros pagos a menor ou não pagos no valor de R\$ 21.269,12; e (b.3) multa de ofício isolada no valor de R\$ 1.786.538,00.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 02 a 07), alegando, em síntese, falhas nas informações disponibilizadas nas DCTFs, concluindo pela inexistência de recolhimentos fora do prazo, indicando os pagamentos não localizados, e restringindo o débito em aberto à diferença de juros de mora no valor de R\$ 55,69.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, para, do crédito tributário lançado:

a) manter o imposto no valor de R\$870,47, P.A. 01-01/1998, com os devidos acréscimos legais, exonerando R\$ 54.376,80;

b) exonerar a multa paga a menor no valor de R\$1.487,37;

c) manter os juros pagos a menor ou não pagos no valor de R\$47,55, exonerando R\$21.221,57, conforme demonstrado no voto;

d) exonerar a multa de ofício isolada no valor de R\$1.786.538,00; e

e) exonerar a multa de ofício no montante de R\$652,85.

Tal acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1998

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRRF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

DCTF - RECOLHIMENTO A DESTEMPO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

O recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte enseja o lançamento de ofício dos devidos acréscimos legais.

DCTF - PAGAMENTO NÃO LOCALIZADO. DARF APRESENTADO.

Não procede a autuação quando o contribuinte comprova com documentação hábil os pagamentos efetuados.

DCTF - ERRO DE FATO.

Descabe a exigência quando comprovado que o lançamento decorreu de erro de fato no preenchimento da DCTF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

MULTA POR INFRAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Em face de o crédito tributário exonerado estar acima do limite de alçada fixado no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72 (redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97), c/c a Portaria MF 3, de 3 de 2008, das exonerações, houve recurso de ofício a este colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator João Bellini Júnior

O montante exonerado superou o limite estabelecido pelo art. 1º da Portaria MF 3, de 2008. Conheço do recurso de ofício.

FALTA DE RECOLHIMENTO

No que concerne aos lançamentos por falta de recolhimento, o acórdão recorrido utilizou-se da seguinte fundamentação:

De acordo com o anexo III (fl. 122), o lançamento por falta de recolhimento ocorreu em função dos seguintes fatos geradores:

ITEM	Nº DÉBITO	CÓD.REC.	P.A.	VENC.	VALOR R\$
01	7375149	0561	01-08/1998	05/08/1998	24.344,62

02	7375087	3426	03-08/1998	19/08/1998	85,05
03	4969801	8053	01-01/1998	07/01/1998	870,47
04	4969734	0561	02-01/1998	14/01/1998	18,00
05	4969739	0561	02-02/1998	18/02/1998	12.981,33
06	8716132	8053	02-10/1998	15/10/1998	4.221,29
07	8716100	0561	05-10/1998	05/11/1998	12.646,51
08	8716124	3426	02-11/1998	18/11/1998	80,00
TOTAL					55.247,27

A análise dos DARFs apresentados em conjunto com dados colhidos dos sistemas Sinal04,1-RPE, SIEF Web-DOCUMENTOS DE ARRECADAÇÃO e DCTF Gerencial resultou nas seguintes conclusões:

ITEM	CONCLUSÃO	OBSERVAÇÃO
01	IMPROCEDENTE	DARF totalmente disponível no sistema (fl.XX). Ao invés do valor do imposto está digitado no campo "valor principal", está no campo "valor da multa" ERRO DE DIGITAÇÃO DO DARF
02	IMPROCEDENTE	DARF DISPONÍVEL ENCONTRADO NO SISTEMA SIEF WEB - DOCUMENTOS DE ARRECADAÇÃO. (fl.YY)
03	PROCEDENTE	DARFs ENCONTRADOS NO SISTEMA SIEF WEB - DOCUMENTOS DE ARRECADAÇÃO TOTALMENTE ALOCADOS - SEM SALDO DISPONÍVEL (fls.ZZ e TT)
04	IMPROCEDENTE	ERRO NO PREENCHIMENTO DO VALOR DO DARF NA DCTF. ERRO DE FATO.
05	IMPROCEDENTE	DARFs DISPONÍVEIS ENCONTRADOS NO SISTEMA SIEF WEB - DOCUMENTOS DE ARRECADAÇÃO. (fls.KK e LL)
06	IMPROCEDENTE	DARF DISPONÍVEL ENCONTRADO NO SISTEMA SIEF WEB - DOCUMENTOS DE ARRECADAÇÃO. (fl.YY)
07	IMPROCEDENTE	DARF totalmente disponível no sistema (fl.TT). Ao invés do valor do imposto está digitado no campo "valor principal", está no campo "valor da multa" ERRO DE DIGITAÇÃO DO DARF
08	IMPROCEDENTE	ERRO NO PREENCHIMENTO DO VALOR DO DARF NA DCTF.

No que diz respeito aos débitos dos itens 01 e 07, resta comprovado o erro de preenchimento do DARF, no qual o “valor do imposto” encontra-se vazio, sendo preenchido somente o campo “valor da multa” (fls. 98 e 106), estando o valor disponível, segundo informa a DRJ.

No concernente aos débitos dos itens 02 e 05 e 06, o respectivo valor está disponível, de acordo com o acórdão exarado pela DRJ.

No atinente aos débitos dos itens 04 e 08, segundo a DRJ houve erro de fato no preenchimento do valor na DCTF, de acordo com o acórdão exarado pela DRJ.

ACRÉSCIMOS LEGAIS

O acórdão recorrido cancelou parte dos valores lançados a título de acréscimos legais com base nos seguintes fundamentos:

De acordo com o anexo IV (fls. 120, 121 e 123), o lançamento por falta de recolhimento de juros e/ou multa ocorreu em função dos seguintes fatos geradores:

	DÉBITO	CÓD. REC.	P.A.	VENC.	MULTA DE MORA - R\$	JUROS DE MORA - R\$	MULTA OFÍCIO ISOLADA - R\$
01	7375149	0561	01-08/1998	05/08/1998			24.204,67
02	7375118	3251	01-08/1998	05/08/1998			524,51
03	7375124	3426	01-08/1998	05/08/1998	95,30	1,87	

04	7375107	8053	01-08/1998	05/08/1998	257,98	2,08	
05	7375162	0561	02-08/1998	12/08/1998			11.425,49
06	7375108	8053	02-08/1998	12/08/1998	217,10	1,65	
07	7375098	3426	02-08/1998	12/08/1998	63,29	0,22	
08	7375087	3426	03-08/1998	19/08/1998			1.657,57
09	7375125	0588	03-08/1998	19/08/1998			1.182,00
10	7375145	0561	03-08/1998	19/08/1998			135.537,32
11	7375109	8053	03-08/1998	19/08/1998	400,87	2,32	
12	7375168	0561	04-08/1998	26/08/1998		21.007,53	1.580.651,46
13	7375122	3426	04-08/1998	26/08/1998	141,12	66,50	
14	7375110	8053	04-08/1998	26/08/1998	311,80	139,40	
15	7375035	3426	04-01/1998	28/01/1998		13,43	
16	7375034	3426	05-01/1998	04/02/1998		23,41	
17	7375052	3426	04-03/1998	01/04/1998		10,71	
18	6114683	1708	02-05/1998	13/05/1998			493,08
19	6114756	8053	03-06/1998	24/06/1998			10.371,38
20	8716112	1708	01-12/1998	09/12/1998			2.601,95
21	8716107	3426	01-12/1998	09/12/1998			4.345,70
22	8716106	8053	01-12/1998	09/12/1998			13.542,89
					1.487,37	21.269,12	1.786.538,00

A análise dos dados dos débitos em conjunto com os pagamentos a eles alocados declarados em DCTF (Sistema DCTF Gerencial) resultou nas seguintes conclusões:

ITEM	Nº DÉBITO	CÓD.REC.	P.A.	VENC.	LANÇAMENTO
01	7375149	0561	02-08/1998	12/08/1998	IMPROCEDENTE
02	7375118	3251	02-08/1998	12/08/1998	IMPROCEDENTE
03	7375124	3426	02-08/1998	12/08/1998	IMPROCEDENTE
04	7375107	8053	02-08/1998	12/08/1998	IMPROCEDENTE
05	7375162	0561	03-08/1998	19/08/1998	IMPROCEDENTE
06	7375108	8053	03-08/1998	19/08/1998	IMPROCEDENTE
07	7375098	3426	03-08/1998	19/08/1998	IMPROCEDENTE
08	7375087	3426	04-08/1998	26/08/1998	IMPROCEDENTE
09	7375125	0588	04-08/1998	26/08/1998	IMPROCEDENTE
10	7375145	0561	04-08/1998	26/08/1998	IMPROCEDENTE
11	7305109	8053	04-08/1998	26/08/1998	IMPROCEDENTE
12	7375168	0561	05-08/1998	02/09/1998	IMPROCEDENTE
13	7375122	3426	05-08/1998	02/09/1998	IMPROCEDENTE
14	7375110	8053	05-08/1998	02/09/1998	IMPROCEDENTE
15	7375035	3426	04-01/1998	28/01/1998	PROCEDENTE
16	7375034	3426	05-01/1998	04/02/1998	PROCEDENTE
17	7375052	3426	04-03/1998	01/04/1998	PROCEDENTE
18	6114683	1708	03-05/1998	20/05/1998	IMPROCEDENTE
19	6114756	8053	03-06/1998	24/06/1998	IMPROCEDENTE ¹
20	8716112	1708	01-12/1998	09/12/1998	IMPROCEDENTE ²
21	8716107	3426	01-12/1998	09/12/1998	IMPROCEDENTE ³
22	8716106	8053	01-12/1998	09/12/1998	IMPROCEDENTE ⁴

Exemplificando as improcedências no lançamento por informação errônea da semana do período de apuração do débito, considerando informação da própria DCTF (fl. 61), o débito em questão foi informado como relativo ao período de apuração correspondente à 1ª semana de agosto de 1998, cujo vencimento seria no dia 05/08/1998. No entanto, consta da própria DCTF que o término do período de apuração se deu no dia 07/08/1998, que se insere na semana delimitada pelos dias

02/08/1998 (domingo) e 08/08/1998 (sábado). O período de apuração correto, por conseguinte, seria a 2ª semana de agosto, com vencimento em 12/08/1998, e não a 1ª semana de agosto, o que implicou na apuração indevida de insuficiência de acréscimos legais.

Assim, para tais ocorrências, implica a cobrança indevida de insuficiência de acréscimos legais - multa e/ou juros não pagos ou de multa isolada.

Embora a autoridade julgadora não tenha juntado aos autos as telas ou extratos do Sistema DCTF gerencial, por ela referido, entendo corretas as suas conclusões.

A multa e aos juros de mora, lançados isoladamente, devem ser afastados uma vez que decorrem do chamada imputação, ou amortização, linear, a qual levava em conta o preenchimento, efetuado pela contribuinte, das linhas do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com que ela pagava, a destempo, o débito tributário.

A imputação linear foi objeto dos pareceres PGFN/CDA 1936/2005 e PGFN/CAT 74/2012, que concluíram pela impossibilidade de sua utilização. A ementa do primeiro parecer (PGFN/CDA 1936/2005) é citada no corpo do segundo (PGFN/CAT 74/2012), a saber:

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.** (Parecer PGFN/CDA 1936/2005) (Grifou-se.)

Destaco também alguns trechos do PGFN/CAT 74/2012:

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Memorando nº 1533/2011-RFB/Gabin, de 20 de dezembro de 2011, encaminha consulta a esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, constante da Nota Técnica 36 – Cosit, de 2 de dezembro de 2011, nos termos seguintes:

(...)

9. Contudo, ressalta-se que tanto a Nota Cosit nº 106, de 2004, como o Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005 foram emitidos antes da alteração ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007. A alteração foi no sentido de excluir o inciso II do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, porque tal dispositivo ensejava a amortização linear, que a PGFN havia refutado por ocasião do Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005. Portanto, entende-se que a imputação proporcional é compatível com a Lei nº 9.430, de 1996, e, inclusive, tem-se que os sistemas da RFB foram adequados para adoção dessa modalidade de imputação e não da imputação linear.

(...)

38. Ocorre que – e aqui já começamos a adentrar mais diretamente o cerne da consulta – o CTN não contém (como

corretamente apontado pela SRFB) nenhuma regra expressa de imputação de pagamento para os casos em que o contribuinte tenha um débito tributário vencido para com o mesmo Fisco, composto de principal e juros, e efetue pagamento insuficiente para extingui-lo em seu todo. No que, portanto, distingue-se do direito privado, onde, como já vimos, há expresso comando de imputação primeiramente aos juros vencidos (artigo 354 do NCC).

39. Diante desse silêncio, o que cumpre indagar é: como a autoridade administrativa há de proceder diante de um caso assim? (i) Pode ela escolher um daqueles elementos (p. ex., os juros) para nele imputar o pagamento? (ii) Deve ela aceitar eventual imputação efetuada pelo contribuinte (p. ex., no principal)? (iii) Ou deve ela fazer a imputação primeiramente nos juros, por força de eventual aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC? Para o caso de rejeitarem-se tais soluções, é de indagar-se: (iv) deve a autoridade proceder a rateio, imputando, proporcionalmente, uma parte do valor pago ao principal e a outra aos juros? Ou (v) deve a autoridade simplesmente abater do débito o valor pago, desconsiderando, tout court, que ele se compõe de tais elementos? Qual deve ser a solução, afinal?

(...)

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 componha 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.¹

109. A idêntica conclusão, mas por caminho hermenêutico diverso, chegou o Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005,² que consubstancia o entendimento prevalecente até esta data no âmbito desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre o assunto. Ali, com efeito, também se conclui que, na hipótese aqui tratada, a imputação deve ser proporcional entre os componentes da dívida. O fundamento ali utilizado foi, no entanto, o da analogia com a regra do artigo 167, caput, do CTN, relativa à restituição de tributos, que dispõe:

¹ Exemplificando: débito de IOF de 4.000 reais, composto de principal de 3.000 reais (equivalentes a 75% do débito), de juros de 500 reais (equivalentes a 12,5% do débito) e de multa de mora de 500 reais (equivalentes a 12,5% do débito); pagamento de 400 reais (insuficientes para cobrir o débito, ou mesmo qualquer de seus componentes); pela imputação proporcional o valor pago (400 reais) será dividido entre cada componente do débito conforme a proporção acima referida (75%, 12,5% e 12,5%): 300 reais para o principal, 50 reais para os juros e 50 reais para a multa.

² A que já fizemos referência, sendo que a própria consulta parte das conclusões nele postas, na matéria.

(...)

120. Dito tudo isso, prossigamos na análise da consulta, lembrando que a situação de fato subjacente à controvérsia nela descrita é aquela em que o particular tem um débito tributário que não é pago no seu vencimento, mas em data posterior, ainda que o valor pago corresponda, exatamente, ao montante que era devido na data do vencimento. Exemplificando: o contribuinte devia 10.000 reais em MAI de 2009; pagou exatos 10.000 reais; mas fê-lo, v.g., três (3) anos depois, em MAI de 2012.³

121. Ora, sabendo-se que sobre o débito tributário não pago no vencimento incidem, pelo menos⁴, encargos relativos à mora – juros de mora (sempre)⁵ e multa de mora (quando prevista)⁶ –, o que se tem é que o contribuinte, a rigor, deveria ter pago, além daquele valor (10.000 reais), também a quantia referente aos citados encargos moratórios, incidentes entre a data do vencimento e a data do pagamento.

(...)

123. Anote-se que os referidos encargos (juros de mora e multa de mora) incidem imediatamente após o vencimento do débito tributário, decorrentes, como são, diretamente da lei, não se fazendo necessária, para que isso ocorra, a prática de qualquer ato da autoridade administrativa.⁷

124. Fácil concluir, portanto, que um pagamento como aquele acima descrito – que não inclui nem o valor dos juros de mora nem o valor da multa de mora (esta, quando prevista⁸) – jamais se poderá caracterizar como um pagamento integral do débito tributário.

125. Sendo, pois, parcial um pagamento assim e estando o débito tributário – desde o vencimento – composto por mais de um elemento (quais sejam: principal e, pelo menos, encargos da mora), a consequência inarredável é a de que será necessário efetuar-se a imputação do valor pago por entre esses elementos.

126. Essa imputação, mais que necessária, é, como toda imputação de pagamento na seara tributária, um dever da autoridade administrativa, não podendo deixar de ser praticada – nos termos do artigo 163 do CTN –, e, isto, de forma proporcional entre aqueles componentes do crédito tributário, tudo, na forma do que mais acima exposto.

³ Não vamos analisar neste Parecer a situação em que o particular paga – prosseguindo no exemplo – 9.000 reais, ou seja, menos que o próprio valor original.

⁴ Ou seja, sem prejuízo de outras cominações.

⁵ Vide nota de rodapé adiante.

⁶ Vide nota de rodapé adiante.

⁷ É o que demonstra, quanto à multa de mora e aos juros de mora, GILBERTO RODRIGUES GONÇALVES [*Juros de Mora sobre Dívidas Tributárias: Ilegitimidade da Contagem de Prazo Adotada*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 152, maio 2008, pp. 93-102 (p.96)] e, quanto aos juros de mora, LUCIANO AMARO (*Direito Tributário*, cit., p. 392).

⁸ E que, além disso, não seja excluída por força da aplicação do artigo 138 do CTN. Esse dispositivo, como se sabe, afasta a responsabilidade por infrações quando denunciadas espontaneamente pelos contribuintes antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração e desde que pago, se for o caso, o respectivo tributo, o que impede a incidência de multas de natureza *punitiva*, categoria em que a multa de mora se inclui, conforme reconhecido, de resto, por esta PGFN no Parecer PGFN/CAT/Nº 1347/2001, de 12 de junho de 2001, onde se afasta sua caracterização como cominação de índole meramente indenizatória.

127. Com isso, rechaça-se, de pronto, a postura que, segundo a consulta, algumas Delegacias Regionais de Julgamento, da SRFB, vêm adotando – na situação em que o contribuinte paga débito tributário federal em data posterior à do vencimento sem incluir o valor referente à multa de mora –, consistente em lançar simplesmente a citada multa.⁹

128. Por meio de tal postura, como se vê, a autoridade administrativa não procede à imputação proporcional do pagamento, deixando de lançar o resíduo de principal, o resíduo de juros de mora e o resíduo de multa de mora que, necessariamente, dela (imputação proporcional) decorreriam, o que, a toda evidência, não pode ser aceito.

(...)

130. Retomando o raciocínio, não se pode, com efeito, acatar a postura acima descrita, porque ela não é condizente com o dever imposto pelo artigo 163 do CTN à autoridade administrativa de efetuar a imputação de pagamento nos casos em que o contribuinte paga valor insuficiente para saldar todo o débito tributário e de fazê-lo proporcionalmente entre os elementos de que ele seja composto, como tanto vimos enfatizando nesta manifestação.

(...)

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 remanescente¹⁰, isto é, o valor não pago¹¹, para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança

(...)

143. Chamava-se linear essa forma de imputação porque levava em conta o preenchimento, efetuado pelo próprio contribuinte, das linhas do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com que ele pagava, a destempo, o débito tributário.

144. Pode-se ver a associação entre a imputação linear e a formatação original do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996,

⁹ Imaginando-se uma multa de mora de 30%, teríamos, então, no mesmo exemplo que demos acima, 30% sobre 10.000 reais, que é o valor não pago no vencimento, perfazendo 3.000 reais, num total de 13.000 reais.

¹⁰ Discriminando-se, evidentemente, os elementos de que composto o saldo (resíduo de principal, resíduo de juros de mora, resíduo de multa de mora).

¹¹ Sem prejuízo da incidência de juros de mora sobre esse saldo, na forma do § 3º do já citado artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, acima reproduzido. Trata-se, também aqui, da taxa SELIC.

mediante o seguinte exemplo: pagando o contribuinte, em MAI 2012, a quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) –, sem incluir, portanto, o valor da multa de mora –, e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na linha do DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.

145. Tal procedimento não era – insta dizê-lo com todas as letras – condizente com os ditames do artigo 163 do CTN, porque representava simples acatamento de pretendida imputação feita pelo próprio contribuinte, tendo a imputação linear, de resto, sido objeto de expresse rechaço por este órgão jurídico no Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005, acima referido, com conclusão no sentido da obrigatoriedade de observância da imputação proporcional (ainda que, como já dito, se tenha trilhado ali caminho interpretativo diverso daquele que aqui utilizamos).

No âmbito da Receita Federal do Brasil, por sua vez, a Nota Cosit 106, de 2004, analisou a questão de qual método de imputação – linear ou proporcional – deveria ser utilizado no âmbito da RFB, também concluindo pela imputação proporcional.

Com base em tais fundamentos, descabe a imposição dos juros e da multa de mora lançados isoladamente.

Quanto à imposição da multa de ofício isolada por falta do recolhimento de multa de mora, a sua exoneração é tema de tópico específico, a ser abordado a seguir.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DA MULTA DE MORA

No que tange à multa isolada por falta de pagamento da multa de mora, o acórdão recorrido aplicou retroativamente o disposto no art. 14 da Lei 11.448, de 2007, nos seguintes termos:

Quanto à multa isolada por falta de pagamento da multa de mora, para os casos em que foi observada a correção da semana do período de apuração, sua aplicação se deu com fulcro no que previa o art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

"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 setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento 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;

(...)

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora; (q.n.)

Entretanto, a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, deu nova redação ao supracitado artigo, revogando a aplicação da multa isolada por falta de pagamento da multa de mora nos recolhimentos intempestivos, conforme art. 14, que se reproduz:

"Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II, e III:

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;

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

a) na forma do art. 8º 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. 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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

$$(\dots)$$

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei."

Dessa forma, em face do princípio da retroatividade benigna consagrado no art. 106, II, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de

1966 - Código Tributário Nacional, deve-se exonerar a multa isolada, vez que revogado o dispositivo legal que amparava sua exigência.

Não há reparos a fazer quanto ao decidido pelo acórdão recorrido, que deve ser mantido pelos próprios fundamentos.

DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF. MULTA DE OFÍCIO

No que diz respeito à multa de ofício incidentes sobre débitos declarados em DCTF, o acórdão recorrido aplicou retroativamente o disposto no art. 18 da Lei 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, nos seguintes termos:

No que concerne à multa de ofício, há que se observar que o presente lançamento, tratando-se de auditoria interna de DCTF, foi efetuado sob a vigência do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que prescreve:

"Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. "

Entretanto, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seu art. 18, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, estabeleceu:

"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

(...)

§4º A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

Destaque-se que, embora a lei tenha passado a dispensar a constituição de ofício em face de eventuais diferenças apuradas em declarações prestadas pelo sujeito passivo, os lançamentos que foram efetuados sob a eficácia do texto originário do art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, constituem atos perfeitos, segundo a norma aplicável à data em que foram elaborados.

Todavia, em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, inciso II "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), há que se proceder à exoneração da multa de ofício aplicada, nos casos em que o lançamento de ofício não se enquadrar dentro das

hipóteses previstas no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004.

Esse é o entendimento da Coordenação Geral de Tributação expresso na Solução de Consulta Interna nº 3, de 8 de janeiro de 2004, que se reproduz:

21. Muito embora a MP no 135, de 2003, dispense referido lançamento inclusive em relação aos documentos apresentados nesse período, os lançamentos que foram efetuados, assim como eventuais impugnações ou recursos tempestivos apresentados pelo sujeito passivo no curso do processo administrativo fiscal, constituem-se atos perfeitos segundo a norma vigente à data em que foram elaborados, motivo pelo qual devem ser apreciados pelas instâncias julgadoras administrativas previstas para o processo administrativo fiscal.

22. Nesse julgamento, em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, é cabível a exoneração da multa de lançamento de ofício sempre que não tenha sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no art. 18 da Lei no 10.833, de 2003, ou seja, que as diferenças apuradas tenham decorrido de compensação indevida em virtude de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que tenha ficado caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio.

Assim, deve-se exonerar a multa de ofício, haja vista que, no caso vertente, não está presente nenhuma das hipóteses previstas no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004.

Não há reparos a fazer na decisão recorrida, que deve ser mantidos pelos próprios fundamentos.

(assinado digitalmente)
João Bellini Júnior
Relator