



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

Processo nº 10680.011391/2007-14
Recurso nº 507.352 Voluntário
Acórdão nº **1802-001.405 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 04 de outubro de 2012
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente RIO VERDE MINERAÇÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002, 01/10/2002 a 31/12/2002

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO

A partir da vigência da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incabível a aplicação do método da imputação proporcional, dada a nova disciplina para a exigência dos pagamentos realizados em atraso, sem a identificação dos acréscimos legais. O pagamento realizado deve considerar a extinção de seu principal, na forma em que recolhido, dada a própria conceituação dos institutos tributários. Incabível também a imposição da multa de ofício, pela relação de causa e efeito, e por carência de previsão legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Existindo pagamento do tributo, ainda que parcial, conta-se o prazo de decadência pela regra do lançamento por homologação, art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2002

PIS E COFINS - VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA - ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98 - AFASTAMENTO POR INCONSTITUCIONALIDADE

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e

mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. Aplicação do artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, introduzido pela Portaria MF nº 586, de 22 de dezembro de 2010.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos o Conselheiro relator José de Oliveira Ferraz Corrêa e os Conselheiros Nelso Kichel e Gustavo Junqueira Carneiro Leão, que mantinham parcialmente as exigências de IRPJ e CSLL relativas à postergação. Designado o Conselheiro Marciel Eder Costa para redigir o voto vencedor.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marciel Eder Costa – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que considerou parcialmente procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, conforme os autos de infração de fls. 2 a 21, nos valores originários de R\$ 176.290,09, R\$ 2.568,52, R\$ 11.855,16 e R\$ 63.464,34, respectivamente, incluindo-se nestes montantes os juros moratórios e a multa de 75%.

O lançamento abrangeu fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002, do mês de junho em diante. O IRPJ e a CSLL foram apurados de acordo com as regras do lucro presumido.

Foram imputadas à Contribuinte duas infrações: postergação na tributação de variações cambiais ativas e exclusões indevidas de variações cambiais ativas na base de cálculo do lucro presumido, conforme evidencia a descrição contida no auto de infração de IRPJ:

001 OUTRAS RECEITAS

VARIAÇÕES CAMBIAIS — OPERAÇÕES LIQUIDADAS

Omissão de rendimentos de Variação Cambial Ativa, apurada através do método da imputação proporcional dos pagamentos efetuados, relativamente aos valores desta variação cambial cujo oferecimento à tributação se deu em período posterior ao devido.

Os pagamentos efetuados nas datas de vencimento dos valores declarados, foram utilizados na imputação, por implicarem na extinção de parte do crédito tributário apurado, conforme Termo de Verificação Fiscal — IRPJ e demonstrativos anexos, que passam a fazer parte integrante do presente Auto de Infração.

(...)

002 EXCLUSÕES INDEVIDAS

VARIAÇÃO CAMBIAL

Valor referente à variação cambial excluída indevidamente da base de cálculo do lucro presumido, conforme Termo de Verificação Fiscal — IRPJ e anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.

O lançamento reflexo de CSLL abrangeu as duas infrações acima mencionadas (postergação e exclusões indevidas), enquanto que as exigências reflexas de PIS e COFINS corresponderam somente à segunda infração (exclusões indevidas)

Os fundamentos do lançamento e os argumentos de impugnação estão muito bem descritos na decisão de primeira instância, Acórdão nº 02-22.004 (fls. 202 a 218):

Do Termo de Verificação Fiscal — TVF (fls. 22/25).

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.

A Fiscalização constatou que a Fiscalizada, por ocasião da venda de mercadorias ao exterior, adotava os seguintes procedimentos contábeis:

- 1) Debitava uma conta de “Clientes” e creditava uma conta de “Receita”(VENDA DE MINÉRIO — MERCADO EXTERNO ou REVENDA DE MINÉRIO — MERCADO EXTERNO).*
- 2) A seguir, debitava a conta de “Receita” (utilizada no registro anterior) e creditava uma conta de “Receita de Exercício Futuro”.*

Portanto, nessa forma, a Fiscalizada diferiu a tributação daquelas receitas, sendo sua realização efetuada por ocasião do recebimento de cada parcela - regime de caixa — (conforme os registros contábeis indicados no TVF).

A Fiscalizada recebia as vendas efetuadas para o exterior de forma parcelada, contratando uma operação de câmbio para cada parcela de recebimento.

Nota-se, pela sistemática descrita, que a variação cambial só foi oferecida à tributação por ocasião do recebimento da última parcela da venda, e não na data da liquidação de cada contrato de câmbio, representando uma postergação indevida da variação cambial.

Outra consequência da sistemática adotada pela Fiscalizada foi de redução nos valores das variações cambiais ativas a serem oferecidas à tributação, visto que foram somadas variações cambiais dos diversos contratos de câmbio referentes a uma determinada fatura, compensado-se eventuais variações cambiais passivas com variações cambiais ativas. Tal fato pode ser constatado nos demonstrativos apresentados pelo contribuinte à Fiscalização (fls. 88/100).

Como o contribuinte apurou a base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido, a compensação de variação cambial ativa com variação cambial passiva provocou uma redução indevida na base de cálculo do tributo.

Portanto, tem-se a ocorrência de omissão de receitas de variações cambiais ativas, decorrente de compensação indevida de variação cambial ativa com variação cambial passiva, combinado com postergação no pagamento do imposto, decorrente do lançamento de receitas de variações cambiais ativas em data posterior à devida.

Para apuração do valor tributável decorrente da compensação indevida, a Fiscalização montou o “DEMONSTRATIVO DA

VARIAÇÃO CAMBIAL” (fls. 26/27), no qual se apurou a variação cambial de cada contrato de câmbio. Os valores apurados pela Fiscalização foram, então, com aqueles registrados na contabilidade. Disso, resultaram as variações cambiais omitidas, constante do quadro denominado “VARIAÇÃO CAMBIAL OMITIDA” (fls. 28).

Com o procedimento de postergação de receita efetuado pelo contribuinte, os valores pagos nos períodos subseqüentes, sem os devidos acréscimos legais, resultam em insuficiência de recolhimentos de créditos tributários. Os recolhimentos efetuados pelo contribuinte foram considerados nesta Fiscalização, fazendo-se a imputação proporcional dos pagamentos aos créditos tributários apurados nos períodos próprios.

Para apuração do valor tributável, a Fiscalização montou o demonstrativo denominado “POSTERGAÇÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL” (fls. 29), lançando no quadro “VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA POSTERGADA” as parcelas das variações cambiais constantes do quadro “VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA APURADA PELA FISCALIZAÇÃO”, excluídos os valores constantes do quadro “VARIAÇÃO CAMBIAL OMITIDA”.

Comparando com os dados da contabilidade, constantes do quadro “OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL POSTERGADA”, o Fisco chegou aos dados constantes do quadro “POSTERGAÇÃO”.

Note-se que a parcela, no montante de R\$ 2.224,96, apesar de ter sido oferecida à tributação em setembro de 2002, quando o correto seria em agosto de 2002, não gerou postergação no pagamento de imposto, pois os dois meses pertencem ao terceiro trimestre de 2002.

Com os dados do quadro “POSTERGAÇÃO” foi montado o quadro “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE VALOR TRIBUTÁVEL” (fls. 30). Após apuração do imposto postergado, constante do campo “Imposto Devido”, a Fiscalização efetuou a imputação proporcional dos pagamentos efetuados de forma intempestiva pelo contribuinte, utilizando o aplicativo SICALC (fls. 31/34). Os saldos das contribuições apurados pelo sistema e constantes da última folha do demonstrativo foram lançados no campo “Saldo pelo SICALC”.

Estes saldos de imposto apurados na imputação proporcional foram então convertidos em valor tributável, considerando-se que, pelo valor tributável constante da DIPJ apresentada, todas as parcelas estão sujeitas ao adicional de 10%.

Da Impugnação.

Tendo sido dele cientificado, em 16/08/2007, o sujeito passivo contestou o lançamento, em 14/09/2007, mediante os instrumentos de fls. 128/140, 144/152, 156/165 e 169/178. Adiante compendiam-se suas razões.

1. Manifestação Inicial.

Como manifestação inicial, a Impugnante, destacando que ocorreram equívocos no cálculo dos juros de mora no “Demonstrativo de Vinculação”, apresenta, na defesa, os cálculos corretos, com base no programa SICALC.

Após os cálculos, a Impugnante alega que a planilha intitulada “Créditos Tributários Cadastrados” comporta os valores indicados em quadro constante da defesa. Conseqüentemente, todos os cálculos do Auto de Infração — na parte da imputação proporcional — devem ser revistos para correção dos seus valores.

2. Da decadência do direito de lançar referente ao 2º trimestre de 2002.

Com efeito, o Contribuinte não fez tal adição à base de cálculo do imposto como pretende o Fisco, naquele período-base, todavia, por se tratar de tributo lançado por homologação e sendo a data do fato gerador o dia 30 de junho de 2002, ocorreu a decadência, com base no art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que a ciência do Auto de Infração se deu em 16 de agosto de 2007.

3. Da não aplicabilidade da Imputação Proporcional.

Fato incontroverso é que os valores foram oferecidos à tributação. No relatório, o Fisco reafirma a postergação da receita de variação cambial e que “com o procedimento de postergação de receita, efetuado pelo contribuinte os valores pagos nos períodos subseqüentes, sem os devidos acréscimos legais, resultam em insuficiência de recolhimentos de créditos tributários”.

A Impugnante contabilizou a operação como um bloco único, entendendo que ela foi iniciada com a exportação do produto e encerrada com o acerto cambial final. Realmente ocorreram liquidações parciais, com variações cambiais passivas ou ativas.

Entretanto, discorda do método aplicado de imputação proporcional, com cobrança de impostos e sendo inaplicável a multa de ofício a que se refere o art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, nos casos de inobservância do regime de competência conforme se verifica da interpretação sistemática e harmônica do disposto no art. 273, § 2º, c/c o art. 247, § 2º, ambos do RIR/1999, conforme se expressou o Conselho de Contribuintes.

A Impugnante cita outro acórdão do CC com entendimento idêntico ao acima mencionado.

Diante disso, a Impugnante sustenta que está claro que a imputação proporcional foi extinta do cenário de postergação

tributária com a promulgação do art. 43 e seu parágrafo único, da Lei nº 9.430, de 1996. Logo, tendo o Auto de Infração utilizado essa sistemática, fica requerida a exclusão de todos os cálculos baseados na intitulada “imputação proporcional”, porque indevido o critério adotado.

4. Da omissão da variação cambial ativa.

Entendendo incontroverso o levantamento fiscal, bem como os cálculos efetuados, a Impugnante apresenta DCOMP onde requer a compensação de saldos tributários de IRPJ FONTE com o correspondente crédito tributário constituído neste lançamento a título de Variação Cambial Ativa, exceto sobre a base tributária do 2º trimestre de 2002 (em razão da decadência).

Quanto ao lançamento do PIS/Pasep e da Cofins, a Impugnante defende que as receitas financeiras não podem ser incluídas nas bases de cálculo dessas contribuições, uma vez que Constituição vigente à época da edição da Lei nº 9.718, de 1998, somente admitia como base de cálculo o valor das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

Nesse sentido, cita decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

Ao final, postula pela decadência dos valores referentes is bases de calculo do 2º trimestre de 2002, para o IRPJ e a CSLL, e do PIS/Pasep e a Cofins, relativamente ao fato gerador de junho de 2002; requer a insubsistência dos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, com referência à aplicação da “Imputação Proporcional” (excluindo essa parte); e, em relação aos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, pede sejam decotados das respectivas bases de cálculo os valores das variações cambiais ativas, tornando insubsistente e nulo os seus efeitos.

Como mencionado, a DRJ Belo Horizonte/MG considerou parcialmente procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

Decadência. Lançamento por homologação.

Existindo pagamento do tributo, ainda que parcial, conta-se o prazo de decadência pela regra do lançamento por homologação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Postergação do imposto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24.03.2001

Autenticado digitalmente em 22/08/2013 por MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 22/08/2013 p

or MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA, Assin

ado digitalmente em 16/09/2013 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No caso da postergação, o lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002

Base de cálculo.

As demais receitas compõem a base de cálculo da COFINS, segundo os termos da legislação vigente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2002

Base de cálculo.

As demais receitas compõem a base de cálculo do PIS/Pasep, segundo os termos da legislação vigente.

Lançamento Procedente em Parte

Em sua decisão, a Delegacia de Julgamento fez primeiramente a apartação de débitos não litigiosos, referentes ao IRPJ e à CSLL dos 3º e 4º trimestres de 2002, apurados em relação às “exclusões indevidas” de variação cambial ativa.

Quanto à parte litigiosa, reconheceu a decadência de IRPJ, PIS e COFINS com fatos geradores em 30/06/2002, e, após refazer os cálculos da “postergação” para o IRPJ, à vista dos equívocos suscitados pela impugnante em relação aos valores dos juros de mora computados no sistema SICALC para fins da imputação proporcional, também reduziu a base de cálculo do IRPJ do 3º e 4º trimestres de 2002 no tocante à primeira infração (postergação).

Não foi reconhecida a decadência da CSLL com fato gerador em 30/06/2002 porque não havia registro de pagamento, ainda que parcial, para essa contribuição. Nesse caso, foi aplicada a regra contida no art. 173, I, do CTN, e não a regra do art. 150, § 4º.

Também não houve redução da base de cálculo da CSLL como ocorreu com o IRPJ na infração da postergação, pelo seguinte motivo:

*No que se refere à CSLL, tendo em vista que não existem pagamentos (verifica-se na DIPJ/2003, ano-calendário 2002, notadamente, na Ficha 18A, constante dos autos, às fls. 106/107, que não houve apuração de CSLL, estando **ZERADO os valores informados**), devem ser mantidas as bases originais apuradas pela Fiscalização, já que não há falar em contribuição líquida, mas em contribuição não recolhida, o que não gera postergação, mas simplesmente falta de recolhimento da exação.*

Os lançamentos de PIS e COFINS (que abrangeram apenas as exclusões indevidas), com fatos geradores de julho/2002 em diante, foram mantidos pela decisão de primeira instância.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 01/10/2009, a Contribuinte apresentou em 29/10/2009 o recurso voluntário de fls. 229 a 235, onde desenvolve argumentos sobre:

- a decadência da CSLL do 2º trimestre de 2002;
- o não cabimento de multa e juros de mora na liquidação de débitos pelo sistema de “imputação em pagamento”;
- a não aplicação da multa de 75% aos casos de postergação; e
- a não inclusão das receitas financeiras na base de cálculo de PIS e COFINS.

Em 18/10/2011, este colegiado encaminhou o processo em diligência, por meio da Resolução nº 1802-000.043 (fls. 259 a 264), para que a Delegacia de origem informasse se antes do início do procedimento fiscal houve ou não algum pagamento relativo à CSLL do 2º trimestre de 2002, no âmbito do PAES, conforme alega a Recorrente.

Concluída a diligência, o processo retornou ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Este é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento para exigência de IRPJ/Lucro Presumido e reflexos (CSLL, PIS e COFINS), cujos fatos geradores ocorreram ao longo do ano-calendário de 2002, do mês de junho em diante.

Foram imputadas à Contribuinte duas infrações:

- postergação na tributação de variações cambiais ativas; e
- exclusões indevidas de variações cambiais ativas na base de cálculo dos tributos.

O lançamento reflexo de CSLL abrangeu as duas infrações acima mencionadas (postergação e exclusões indevidas), enquanto que as exigências reflexas de PIS e COFINS foram feitas somente para a segunda infração (exclusões indevidas).

Ao examinar a impugnação apresentada pela autuada, a Delegacia de Julgamento fez primeiramente a apartação de débitos não litigiosos, referentes ao IRPJ e à CSLL do 3º e 4º trimestres de 2002, apurados em relação às “exclusões indevidas” de variação cambial ativa.

Quanto à parte litigiosa, foi dado provimento parcial à impugnação para fins de:

- reconhecer a decadência de IRPJ, PIS e COFINS com fatos geradores em 30/06/2002; e
- refazer os cálculos da “postergação” do IRPJ, à vista dos equívocos suscitados pela impugnante em relação aos valores dos juros de mora computados no sistema SICALC para efeito da imputação proporcional, o que implicou na redução da base de cálculo do IRPJ do 3º e 4º trimestres de 2002 no tocante à primeira infração (postergação).

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte renova os seus argumentos sobre a decadência da CSLL do 2º trimestre de 2002; o não cabimento de multa e juros de mora na liquidação de débitos pelo sistema de “imputação em pagamento”; a não aplicação da multa de 75% aos casos de postergação; e a não inclusão das receitas financeiras na base de cálculo de PIS e COFINS.

DECADÊNCIA DA CSLL DO 2º TRIMESTRE DE 2002

Primeiramente, cabe registrar que a Delegacia de origem, em atendimento à diligência demandada por este colegiado para dirimir a questão sobre a decadência da CSLL do 2º trimestre de 2002, prestou as seguintes informações:

Atendendo solicitação do CARF/MF, informo que:

- 1. O contribuinte em referência optou pelo PAES em 25/07/2003;*
- 2. O débito de CSLL do 2º trimestre de 2002, no valor de R\$ 191.943,31, foi consolidado nesse parcelamento por meio do processo 10680.002083/2005-36;*
- 3. Foram realizados pagamentos no âmbito do PAES de 31/07/2003 a 31/08/2006;*
- 4. Verifica-se que, após a rescisão da conta PAES em 14/09/2006, não houve pagamento suficiente para liquidar o débito de CSLL em questão;*
- 5. Constata-se também que, em 29/09/2006, o referido débito foi incluído no PAEX-130 e encontra-se extinto;*
- 6. Foram efetuados pagamentos no âmbito do PAEX de 29/09/2006 a 30/10/2009.*

Vê-se, portanto, que houve, antes do início do procedimento fiscal, pagamento no âmbito do PAES, ainda que parcial, referente à CSLL do 2º trimestre de 2002.

Sendo assim, há de ser reconhecida também a decadência da CSLL deste período, pelos mesmos fundamentos que a Delegacia de Julgamento já a havia reconhecido para os demais tributos (IRPJ, PIS e COFINS).

POSTERGAÇÃO, IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO COMPUTANDO-SE OS ACRÉSCIMOS LEGAIS, E MULTA DE OFÍCIO SOBRE OS SALDOS EM ABERTO

Restou apurado pela Fiscalização que a Contribuinte recebia as vendas efetuadas para o exterior de forma parcelada, contratando uma operação de câmbio para cada parcela de recebimento, e que, nessa sistemática, ela somente tributava as receitas a título de variação cambial ativa referente aos contratos de câmbio por ocasião do recebimento da última parcela, e não na data da liquidação de cada contrato, o que resultou em lançamento pela postergação no pagamento do IRPJ e da CSLL.

É importante ter em mente que a figura da postergação é caracterizada pelo pagamento extemporâneo de tributo em razão de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro.

No caso sob exame, ao ter reconhecido a receita em momento posterior ao que deveria fazê-lo, a Contribuinte acabou recolhendo tributo com atraso, mas sem os acréscimos legais devidos.

Nesse contexto, a técnica da imputação consiste simplesmente em computar proporcionalmente os acréscimos legais, em razão do atraso no pagamento, para se apurar quanto do débito apurado no período de apuração correto teria sido quitado pelo pagamento feito com atraso.

Isto porque uma parcela do pagamento extemporâneo deve corresponder aos acréscimos legais devidos até então, o que implica em um saldo devedor no débito original, que será exigido através de auto de infração, com multa de ofício e juros.

Em suma, essa é a técnica da imputação proporcional, que foi utilizada pela Fiscalização para apurar os valores de tributo que deixaram de ser recolhidos em razão da postergação no reconhecimento das receitas.

Insurgindo-se contra esse procedimento, a Recorrente, alega:

- que não cabe a aplicação da multa de ofício de 75% sobre os débitos fiscais apurados com a chamada imputação em pagamento;

- que com a imputação em pagamento, trazendo para o trimestre anterior o pagamento feito, não se justifica cobrar multa de mora e juros de mora, porque estamos falando de pagamento no tempo certo. Portanto, inaplicável a multa e juros nessa oportunidade;

- que segundo Hiromi Higuchi, em “Imposto de Renda das Empresas”, edição de 2.009, fls. 236:

“Se o pagamento de tributo decorrente de denúncia dispensa a multa moratória, na postergação de tributo também é dispensada a multa de mora, incidindo exclusivamente juros de mora calculados pela taxa SELIC.(...)”

- que o senhor Auditor Fiscal encontrou nos livros e documentos da Recorrente todos os dados necessários para realizar o seu trabalho. Que viu, de forma indiscutível, que os valores que deixaram de ser oferecidos à tributação em um determinado trimestre, o foram em outro, de forma que, ao término do ano de 2.002, estava tudo declarado e tributado, de forma clara e espontânea;

- que os recolhimentos dos impostos foram anteriores, muito anteriores, a qualquer ação fiscal;

- que ao defender a manutenção da cobrança na forma do artigo 273 do RIR/99, caberia à autoridade fiscal a exigência do tributo na forma explícita da Lei e não aplicá-la parcialmente;

- que onde existiu postergação, tendo o imposto sido pago no período fiscalizado, a multa de mora é de 20%, que contempla a remuneração do capital indevidamente retido pelo contribuinte, não sendo aplicável a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei 9.430/1996, que é multa punitiva, objetivando punir o Contribuinte que não declarou e nem recolheu suas obrigações fiscais, o que não é o caso do presente processo.

Para a análise dos argumentos acima é importante primeiramente destacar e distinguir duas situações: a primeira delas é o cômputo dos acréscimos legais para fins de imputação do pagamento (utilização de um pagamento feito em um período posterior para a

quitação de débito que corresponde na verdade a um período anterior). A outra situação é a aplicação da multa de ofício de 75% sobre valores que resultaram em aberto (não recolhidos), em razão da postergação.

Como já mencionado na decisão de primeira instância, a postergação de pagamento tem regramento específico, conforme artigos 247 e 273 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 e respectivas bases legais lá citadas:

Art.247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

(...)

§2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §4º).

(...)

Art.273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §5º):

I- a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II- a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §6º).

§2º O disposto no parágrafo anterior e no §2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

O § 2º do art. 273 do RIR/1999, acima transcrito, não deixa dúvidas de que são exigíveis “multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência”.

Essa regra se encaixa perfeitamente na sistemática de apuração dos tributos, eis que, se o Contribuinte efetua recolhimento em atraso, por não reconhecer uma receita no momento oportuno, é natural que sejam exigidos dele os acréscimos legais cabíveis.

É exatamente isso que justifica a imputação proporcional do pagamento, pois, como já mencionado, o pagamento extemporâneo deve corresponder também aos acréscimos legais devidos até então.

Ocorre que a utilização do pagamento (feito em atraso) para a quitação tanto da rubrica principal quanto dos acréscimos legais, em montantes proporcionais, dá ensejo a um saldo devedor na rubrica principal do tributo.

A exigência deste saldo em aberto, por sua vez, é feita por meio de auto de infração, com os juros de mora e a multa de 75%, que sempre acompanha o lançamento de ofício, uma vez que é a multa prevista para os casos de simples falta de pagamento ou recolhimento, conforme art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

Como mencionado pela decisão recorrida, o art. 43 da Lei nº 9.430/1996 não impede a aplicação da imputação proporcional de pagamento aos casos de postergação, porque a referida regra cuida tão-somente de dar guarida à possibilidade de existir auto de infração sem a cobrança de tributo, podendo ser exigidos, isoladamente, a multa ou os juros de mora.

Nessa linha de regramento, o art. 44, II, da mesma Lei nº 9.430/1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488/2007), especifica os dois casos em que a multa será exigida isoladamente, quais sejam, a falta de pagamento mensal do denominado “Carnê-Leão” e a falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Houve um tempo em que o art. 44 da Lei 9.430/1996 até previa a aplicação de multa isolada para os casos em que o tributo fosse pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, situação equivalente à postergação. Contudo, como também destacou a decisão recorrida, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes não admitia a aplicação dessa multa isolada aos casos de postergação:

MULTA DE OFÍCIO - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE C'OMPETÊNCIA - Inaplicável a multa prevista no artigo 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, nos casos de inobservância do regime de competência (contabilização de receitas ou despesas fora dos períodos de competência), conforme se verifica da interpretação sistemática e harmônica do disposto no artigo 273, § 2º, c/c o disposto no artigo 247, § 2º, ambos do vigente RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março, de 1999. 1º CC. / 1º Camara / ACÓRDÃO 101-93.797 em 17.04.2002. Publicado no DOU em: 12.06.2002. (Grifos acrescentados)

Além disso, na data do lançamento, em 16/08/2007, o dispositivo legal que previa a multa isolada para os casos de “recolhimento em atraso sem a multa de mora” já havia sido revogado pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Deste modo, até mesmo por força da retroatividade benigna, que afasta a possibilidade de aplicação da referida penalidade isolada para situações pretéritas, eis que ela deixou de existir, a Fiscalização não poderia agir de outro modo em relação à postergação, senão aplicar a técnica da imputação proporcional, para verificar o quanto do tributo restou quitado pelo pagamento extemporâneo (computando-se os acréscimos legais cabíveis), e o quanto deste mesmo tributo remanesceu em aberto, parcela que, por não ter sido recolhida, só pode ser exigida mediante auto de infração, devidamente acrescida da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, conforme determina a lei.

Quanto a este tópico, registro ainda que é cabível o cômputo da multa de mora no cálculo de imputação proporcional. Não procede o argumento de que “se o pagamento de tributo decorrente de denúncia dispensa a multa moratória, na postergação de tributo também é dispensada a multa de mora”, porque na postergação o recolhimento em atraso se dá sem os juros de mora, o que, por si só, prejudica a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, independentemente da jurisprudência do STJ que embasa a alegação da Recorrente.

PIS E COFINS - VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA

Finalmente, quanto à exigência de PIS e COFINS sobre as variações cambiais ativas, cabe registrar que o Segundo Conselho de Contribuintes, atualmente Terceira Seção do CARF, que trata dos temas específicos relativos às referidas contribuições, já há algum tempo aplica administrativamente a decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o alargamento da base de cálculo implementado pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, conforme os acórdãos abaixo:

Acórdão 202-18131

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2000

Ementa: RECEITA FINANCEIRA.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, nos termos da sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.(...)

Acórdão 202-18696

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2002 a 30/04/2004, 01/07/2004 a 31/08/2004, 01/12/2004 a 28/02/2005

VARIAÇÃO CAMBIAL. RECEITA FINANCEIRA.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

Recurso provido.

(...)

A matéria discutida nos presentes autos encontra-se encerrada pelo Supremo Tribunal Federal que no julgamento do RE nº 390.840/MG, apreciado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 09/11/2005, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi decidido consoante a seguinte ementa:

(...)

No voto condutor da sentença, reproduzindo o art. 2º da Lei nº 9.718/98, no qual está definida a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins como sendo o faturamento, assim se manifesta o Ministro-Relator:

(...)

Portanto, tendo o plenário do Supremo Tribunal Federal declarado a inconstitucionalidade do dispositivo fundador da atuação por sentença transitada e, consoante dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito, devendo a Administração Pública, segundo dispõe o caput, obedecer, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Pelas razões expostas, entendo estar na esfera de competência do julgador administrativo afastar a exigência tributária que se encontra sob sua apreciação, cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, porém, ainda não ampliada para os efeitos erga omnes, o que ocorrerá inexoravelmente por ser conduta formal de outro Poder, cuja atuação nem sempre está sincrônica com o tempo e a necessidade da sociedade, afastando, com isso, as inevitáveis ações judiciais e maiores embaraços para o tesouro nacional e para o contribuinte.

Hoje em dia, por força do artigo 62–A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que foi introduzido pela Portaria MF nº 586, de 22 de dezembro de 2010, com mais razão ainda deve ser aplicada administrativamente a decisão definitiva proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal.

Processo nº 10680.011391/2007-14
Acórdão n.º **1802-001.405**

S1-TE02
Fl. 289

Afastadas, portanto, as exigências de PIS e COFINS sobre as receitas a título de variação cambial ativa.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para:

- reconhecer a decadência em relação à CSLL do 2º trimestre de 2002;
- cancelar as exigência de PIS e COFINS.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Voto Vencedor

Conselheiro Marciel Eder Costa, Redator designado

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir especificamente quanto à condução que mantém o lançamento do IRPJ sobre tributo postergado pelo método da imputação, com a respectiva multa de ofício de 75%.

Com maestria o eminente relator distinguiu as duas questões analisadas no lançamento de ofício; a primeira, concernente ao cômputo dos acréscimos legais para fins de imputação do pagamento, visto que a receita se refere a período anterior e; a segunda, a aplicação da multa de ofício de 75% sobre os valores autuados, que foram considerados postergados.

Em suas razões de decidir, discorreu que a aplicação da imputação proporcional do tributo postergado é válida e que seu montante exigido mediante auto de infração determina a aplicação de multa de ofício de 75%, sendo cabível ainda o cômputo da multa de mora no montante devido.

Neste ponto, dissentei a turma, que por voto de qualidade decidiu pelo não cabimento da imputação proporcional no caso da postergação do tributo, nem a conseqüente aplicação da multa de ofício sobre referido montante.

Ressalta-se que não está em pauta nesta dissensão a receita efetivamente tida como omitida pela pessoa jurídica, nem a questão relativa ao PIS e a Cofins, mas somente o montante que foi objeto de postergação da tributação, que ficou sujeita no lançamento à imputação proporcional.

DA IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DO PAGAMENTO

O lançamento realizado nesta epígrafe, ocorreu por conta de ter o contribuinte registrado receitas decorrentes de variações monetárias ativas em momento posterior à julgada devida. Deste fato, acarretou a denominada postergação do pagamento do IRPJ.

Com base nessa postergação, a autoridade realizou a denominada imputação proporcional, que consistiu conforme discorre o Termo de Verificação Fiscal (fls. 24/25):

Com o procedimento de postergação de receita, efetuado pelo contribuinte, os valores pagos nos períodos subseqüentes, sem os devidos acréscimos legais, resultam em insuficiência de recolhimentos de créditos tributários. Os recolhimentos efetuados pelo contribuinte foram considerados nesta fiscalização, fazendo-se a imputação proporcional dos pagamentos aos créditos tributários apurados nos períodos próprios.

Para apuração do valor tributável foi montado o demonstrativo denominado "POSTERGAÇÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL", constante de fls. 29, lançando-se no quadro "VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA POSTERGADA" as parcelas das variações cambiais constantes do quadro "VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA APURADA PELA FISCALIZAÇÃO", excluídos os valores constantes do quadro "VARIAÇÃO CAMBIAL OMITIDA". Comparando-se com os dados da contabilidade, constantes do quadro "OFERECIMENTO A TRIBUTAÇÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL POSTERGADA", chegamos aos dados constantes do quadro "POSTERGAÇÃO". Note-se que a parcela no montante de R\$ 2.224,96 apesar de ter sido oferecida à tributação em setembro/02 quando o correto seria ter sido oferecida à tributação em agosto/02, não gerou postergação no pagamento de imposto, pois os dois meses pertencem ao terceiro trimestre/02.

Com os dados do quadro "POSTERGAÇÃO" foi montado o quadro "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE VALOR TRIBUTÁVEL" constante de fls 30. Após a apuração do imposto postergado, constante do campo "Imposto Devido", utilizando-se o aplicativo SICALC, foi efetuada a imputação proporcional dos pagamentos efetuados de forma intempestiva pelo contribuinte (fls. 31 a 34). Os saldos das contribuições apurados pelo sistema e constantes da última folha do demonstrativo foram lançados no campo "Saldo pelo SICALC".

Estes saldos de imposto apurados na imputação proporcional foram então convertidos em valor tributável, considerando-se que, pelo valor tributável constante da DIPJ apresentada, todas as parcelas estão sujeitas ao adicional de 10%.

Do procedimento de imputação proporcional procedido pela autoridade fiscal, levantou-se o seguinte crédito tributário, conforme demonstrativo de créditos tributários constante às fls. 34 (os cálculos e demonstrativos encontram-se às fls. 29/33):

Receita	Período Apuração	Vencimento	Valor Original	Saldo (Postergação)
0220	02/2002	31/07/2002	8.461,95	1.856,21
0220	02/2002	31/07/2002	23.859,27	5.233,77
0220	03/2002	31/07/2002	422,67	104,95
0220	03/2002	31/07/2002	18.634,43	4.829,70
0220	03/2002	31/07/2002	50.082,40	13.950,52
0220	04/2002	31/07/2002	12.094,27	3.090,87
0220	04/2002	31/07/2002	7.048,38	1.801,32
Total			120.603,37	30.867,34

Ocorre que o procedimento da imputação proporcional não é adequado *in casu*, tendo em vista a alteração trazida pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, senão vejamos:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

O comando legal acima deixa claro que multa e juros de mora decorrentes de crédito tributário, como no caso, do tributo recolhido postergado, são exigidos isolada ou conjuntamente e não através do método da imputação proporcional.

Tal entendimento, já está inclusive consolidado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que de forma unânime assim decidiu:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 1996, 1998

[...]

POSTERGAÇÃO. PAGAMENTOS EFETUADOS NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.430/1996. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. INAPLICABILIDADE. A partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional. Na apuração do quantum devido, deve-se considerar, como valor do imposto ou contribuição postergados, a totalidade dos valores pagos no período subsequente, sem a dedução dos juros e multa de mora.

(Acórdão nº 9101-001233, de 22.11.2011, Processo 16327.000792/2001-69, Recurso Especial do Procurador, Relator Claudemir Rodrigues Malaquias)

Tal entendimento coaduna com o art. 3º do *codex* tributário, quando este conceitua tributo. Ora, tributo não se confunde com multa e juros de mora. O contribuinte ao registrar a receita em momento posterior ao devido, não deixou de recolher o tributo em si, mas apenas o fez em momento posterior.

Assim, o tributo foi devidamente recolhido. O seu atraso deve ser exigido à parte, não através da imputação proporcional, mas antes por lançamento específico, no caso, isoladamente, conforme consubstanciado na mesma Lei nº 9.430/96:

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.

Assim, é de se cancelar a exigência nesta parte, eis que não se coaduna com a legislação vigente, nem com a jurisprudência que melhor se traduz o respectivo dispositivo.

Neste sentido, o próprio Parecer PGFN/CAT/Nº 74/2012 tratou da questão, conforme a seguinte ementa:

Imputação de pagamento. Art. 163 do CTN. Pagamento do crédito tributário após o seu vencimento, sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora. A imputação proporcional e a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007

Na análise de aplicação do art. 163 do CTN, identificou-se o “silêncio” existente da forma em se proceder à imputação proporcional, dirigindo-se aplicabilidade desse método ao art. 167 do mesmo *codex*, por “analogia ou simetria” quanto a hipótese de tributo postergado.

Isto porque, o art. 163 do CTN expõe regramento quanto à ordem a ser imputado o pagamento, sem considerar uma hipótese de tributo postergado, vejamos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.

Assim, como discorre o próprio Parecer, o Código Tributário Nacional não contém nenhuma regra para a imputação de pagamento, na hipótese em que o contribuinte possui um débito vencido, que teoricamente exija valores de principal e juros, e o pagamento seja insuficiente a extingui-lo em seu todo.

Analisando o anteprojeto do CTN, percebeu-se que a comissão entendeu que ‘os juros de mora e as penalidades pecuniárias integram-se na obrigação principal’, fator que conceitualmente não pode ser aceito.

Como já destacado, isto significaria extirpar o próprio conceito de tributo, consoante art. 3º do CTN!

Ademais, não há base legal no ordenamento jurídico para a imputação proporcional dum pagamento realizado, de forma equivalente a principal multa e juros, ao contrário da hipótese de lançamento da multa e juros isolada ou conjuntamente, consoante o art. 43 da Lei nº 9.430/96, já citado.

Assim, ainda que o Parecer citado tenha discorrido quanto à validade da imputação proporcional a critério da autoridade administrativa, baseado no próprio art. 163 do CTN, tal entendimento não pode fazer às vezes do dispositivo legal, por apreço ao princípio da legalidade.

Portanto, não há como sustentar a imputação proporcional quanto ao tributo postergado.

DA MULTA DE OFÍCIO

Seguindo a regra “causa e efeito”, a multa de ofício sobre os valores exonerados supracitados, também resta exonerada.

Embora desnecessário muitas delongas nesse aspecto, por amor à argumentação e na finalidade de melhor sustentar o posicionamento adotado, passo a tecer algumas breves considerações.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, possuía até 2007 a seguinte redação:

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;

[...]

(Grifou-se)

Como se extrai do referido artigo, havia previsão no sentido de que o recolhimento do tributo após o vencimento do prazo, sem a multa moratória acarretava a imposição da multa de ofício de 75%.

Contudo, a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 promoveu alteração singular no dispositivo, conforme a seguir:

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;

[...]

(Grifou-se)

Como se observa, a nova redação suprimiu a hipótese em que o contribuinte deixava de incluir o valor da multa de mora e/ou acréscimo, numa clássica hipótese do pagamento do tributo ter sido postergado.

Assim, também é descabida a imposição da multa de ofício no caso, pela clássica aplicação da retroatividade benéfica (art. 106, II, “c”, do CTN).

Seguindo a mesma linha, repise-se: o conceito de tributo não se confunde com acréscimos legais nem com juros, não havendo o que se falar em tributo (imposto ou contribuição) não pago, mas apenas em tributo pago a destempo, fator que não condiciona aplicação da multa de ofício.

Neste caso, conforme já descrito, aplicam-se os arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, hipótese em que a multa ainda é desonerada, conforme cada caso, pelo art. 138, *caput*, do *codex* tributário, através da denúncia espontânea, por não ter sido o tributo declarado na competência anterior, em que devido.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso, exonerando o lançamento do crédito tributário relativo à imputação proporcional e à respectiva multa de ofício de 75%..

Processo nº 10680.011391/2007-14
Acórdão n.º **1802-001.405**

S1-TE02
Fl. 296

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marciel Eder Costa