



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.011391/2007-14
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.063 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de agosto de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MINERAÇÃO RIO VERDE LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO

Não se conhece de Recurso Especial que pretende caracterizar divergência jurisprudencial, oferecendo paradigmas que analisaram situações fáticas distintas daquela apreciada pelo acórdão recorrido, pois a divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigmas, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Ademais, não serve como paradigma acórdão que, à data do exame de admissibilidade, tenha sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.063 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10680.011391/2007-14

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado por meio do Recurso Especial de fls. 301/310, contra o Acórdão n.º 1802-001.404, proferido pela então 2ª Turma Especial da Primeira Seção do CARF, em sessão de julgamento realizada em 4 de outubro de 2012, que decidiu, por voto de qualidade, dar provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo nos seguintes termos (fls. 276/299):

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.

A decisão teve a seguinte ementa:

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 n.º 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 n.º 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 62º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, introduzido pela Portaria MF n.º 586, de 22 de dezembro de 2010.

A PGFN foi considerada intimada dessa decisão, em 17/10/2013 (extrato de encaminhamento a fl. 300), e apresentou Recurso Especial em 16/10/2013 (conforme despacho de fl. 311), visando rediscutir a possibilidade de se promover a imputação proporcional nos casos de postergação de pagamento de imposto que implica em diferença recolhida fora do prazo. Indicou como paradigmas o Acórdão n.º 202-18.737 e o Acórdão n.º 201-80.269.

Ao detalhar os fundamentos para a reforma do acórdão, a Fazenda aponta que o método de imputação proporcional de pagamento tem por fundamento os artigos 163 e 167 do CTN.

Assegura que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário, acrescentando que essa sistemática não teria sofrido qualquer alteração com o advento da Lei n.º 9.430/96, e nem poderia, dado que o CTN é lei complementar e não pode ser modificado por lei ordinária. Invoca o teor do Parecer PGFN/CDA n.º 1936/2005.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso para que seja reformado o acórdão *a quo*, restabelecendo-se o lançamento, em face da legitimidade do método de imputação proporcional de pagamento, com a consequente restauração da multa de ofício correspondente.

O Recurso Especial teve seguimento nos termos do despacho de exame de admissibilidade de fls. 313/317

Cientificado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 327/341). Em síntese, aduz que não tem cabimento a multa de ofício, eis que o tributo encontra-se integralmente quitado, daí porque discorda do método da imputação proporcional neste caso. Nesse sentido, a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, teria vindo dar tratamento específico aos casos de postergação, em que se exige apenas os acréscimos legais ao valor pago a destempo. Colaciona jurisprudência.

Pede ao final pelo não provimento do Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andrea Duek Simantob, Relatora.

Do Conhecimento

O recurso é tempestivo e, em que pese não haver argumentos contra o conhecimento do Recurso Especial, discordo de sua admissão.

Primeiramente, é importante determinar com precisão o teor do quanto decidido pela decisão de piso. Nesse passo, verifica-se que o voto vencedor proferido no acórdão recorrido deixa claro que o método da imputação proporcional de pagamentos é impróprio no presente caso, em que apurou-se postergação no pagamento de imposto.

Para que não parem dúvidas, transcrevo os seguintes trechos do julgado:

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):

[...]

Ocorre que o procedimento da imputação proporcional não é adequado *in casu*, tendo em vista a alteração trazida pela Lei n.º 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 subseqüente 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 9101-001.233, 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:

[...]

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.

[...]

O primeiro paradigma apresentado pela recorrente trouxe a seguinte ementa

Acórdão nº 202-18.737:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/07/2004

Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADES. Não é nulo o auto de infração originado de procedimento fiscal que não violou as disposições contidas no art. 142 do CTN, nem as do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

NORMAS PROCESSUAIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. Entre as penalidades excluídas pela denúncia espontânea não se inclui a multa moratória, não apenas porque inadimplemento não é infração tributária, mas também em razão da interpretação sistemática do Código Tributário Nacional que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu art. 138, determina, em seu art. 161, a imposição de penalidades cabíveis para hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

RECOLHIMENTO APÓS O PRAZO DE VENCIMENTO, SEM INCLUSÃO DA MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO AOS VALORES DEVIDOS. EXIGÊNCIA DA DIFERENÇA NÃO PAGA COM MULTA DE OFÍCIO. A imputação de pagamentos é a única forma de amortização proporcional de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional (art. 163, c/c o art. 167).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA —150%. Cabível a multa qualificada de 150% quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, ocultar parte dos tributos devidos, deixando, com isto, de recolhê-los à Fazenda Nacional.

MULTA DE OFÍCIO DECORRENTE DA IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. PERCENTUAL CABÍVEL. Sobre a parte do crédito tributário decorrente da imputação de pagamentos a multa exigida deve ser de 75%.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. A vedação prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal restringe-se ao valor do tributo ou contribuição, de forma que a exigência de multa de ofício prevista em lei não se reveste de caráter confiscatório.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — Selic para títulos federais. (Súmula n.º 3, do r Conselho de Contribuintes).

O início do relatório que antecede o voto proferido neste julgado evidencia a situação fática ali debatida:

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 04/08), cientificada a contribuinte em 24/04/2006, para exigência de IPI que deixou de ser pago no período de fevereiro de 2001 a julho de 2004, em função das seguintes infrações detectadas pela fiscalização:

1 — falta de lançamento em saídas de produtos tributados, mediante emissão de notas fiscais com valores e/ou quantidades diferenciados nas diversas vias, o que resultou em contabilização a menor do imposto devido (Notas fiscais calçadas/Notas fiscais não contabilizadas); e

2 — recolhimentos espontâneos de IPI (cópias dos Darfs às fls. 98/128), relativamente ao mesmo tipo de infração, efetuados fora do prazo legal e sem a inclusão da multa de mora.

O Auditor-Fiscal efetuou a imputação proporcional dos pagamentos, conforme demonstrativo de fls. 129/149, obtendo os valores do imposto efetivamente recolhido, deduzindo-os do imposto a ser lançado, conforme demonstrativo de apuração de fls. 09/15, resultando nos valores exigidos no auto de infração.

Considerando-se que a falta de lançamento e recolhimento do imposto decorreu de prática fraudulenta, a multa foi qualificada (150%).

Como se percebe, este paradigma não tratou de postergação no pagamento de imposto, mas, tão-somente não recolhimento de imposto.

Observe-se que o voto vencedor proferido no acórdão recorrido especifica que, **no presente caso, tratando-se de lançamento decorrente de postergação de pagamento de imposto**, seria incabível a imputação proporcional porque, na percepção do colegiado, o sujeito passivo não deixou de recolher tributo, apenas o fez em momento posterior.

Assim, para que fosse possível afirmar que o paradigma deduziu tese divergente daquela adotada no recorrido, seria necessário que também no paradigma a situação fática analisada dissesse respeito a postergação de pagamento de imposto.

Tratando-se, pois, de situações fáticas distintas, este paradigma não é apto a caracterizar a divergência invocada pela Recorrente.

O paradigma seguinte também não pode ser admitido porque, além de não ter se debruçado sobre procedimento de imputação proporcional quando há acusação de postergação de pagamento de imposto, por ocasião da apresentação do Recurso Especial já havia sido reformado pela CSRF.

Com efeito, o paradigma de n.º 201-80.269 encontra-se assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1993 a 30/11/1994

Ementa: IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PAGAMENTO.

O crédito tributário somente se extingue na mesma proporção em que pagamento o alcança. Quando o pagamento é feito com insuficiência, decorrente da falta de inclusão da multa de mora, a diferença se cobra por meio de imputação proporcional de pagamento.

MULTA DE OFÍCIO. SALDO REMANESCENTE DE IMPOSTO.

É cabível a multa de ofício na cobrança do saldo remanescente de imposto apurado por meio de imputação proporcional de pagamento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O pagamento de tributo ou contribuição espontâneo e extemporâneo enseja o pagamento de multa e juros de mora, cuja natureza se caracteriza pelo caráter compensatório ou reparatório. Sua inobservância acarreta a aplicação de multa de ofício de caráter punitivo.

LEI RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se lei posterior, menos gravosa, em se tratando de penalidade referente a fatos pretéritos não definitivamente julgados (CTN, art. 106, inciso 11, "c").

Este aresto tratou de auto de infração de PIS, referente aos períodos de 31/01/1993 a 30/11/1994. O sujeito passivo havia depositado em juízo o PIS com a alíquota de 0,5%, quando o correto seria 0,75%. Constatando este fato, pagou a diferença, porém, sem o acréscimo de multa de mora. Ao mesmo tempo, ingressou com o Processo Administrativo com a finalidade de comunicar o procedimento adotado, com base no instituto da denúncia espontânea.

Como se vê, trata-se de situação fática distinta daquela apreciada pelo colegiado *a quo*. Ademais, referido aresto restou reformado por decisão da CSRF publicada em 25/02/2013, ou seja, antes da propositura do Recurso Especial, apresentado em 16/10/2013 (conforme extrato de fl. 311) – artigo 67 parágrafo 15 do RICARF (Anexo II). Confira-se:

Acórdão n.º 9303-002.001

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/1992 a 30/11/1994

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA DE OFÍCIO. MULTA DE MORA. A súmula CARF n.º 31 determina o descabimento da cobrança de multa de ofício isolada sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem acréscimo de multa de mora, antes do início do procedimento fiscal. Recurso Provido.

Em face do exposto, voto no sentido de não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob

Fl. 8 do Acórdão n.º 9101-005.063 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10680.011391/2007-14

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Divergi da I. Relatora quanto ao conhecimento do recurso especial da PGFN porque vislumbro similaridade fática entre os acórdãos comparados e consequente dissídio jurisprudencial acerca da legislação que rege a imputação de pagamentos.

No acórdão recorrido, embora a questão precedente fosse de postergação do pagamento do IRPJ, a discussão se estabeleceu no procedimento a ser adotado para imputação de pagamento a um débito vencido. Isto porque, ao entender que a variação cambial ativa deveria ter sido oferecida à tributação em período anterior àquele em que tributada pela Contribuinte, a autoridade fiscal determinou o tributo devido no período que entende ser o de competência para o reconhecimento daquela receita, e imputou a este débito o tributo recolhido em relação ao período de apuração futuro, no qual a receita foi computada pela Contribuinte. Nesta imputação, a autoridade fiscal adicionou ao débito apurado no período de competência os acréscimos moratórios até a data do recolhimento promovido no período em que a receita foi computada pelo Contribuinte, e distribuiu este recolhimento proporcionalmente ao principal, multa e juros devidos, para determinar a parcela do principal que deixou de recolhida no período de competência e, assim, exigí-la com os acréscimos de ofício. Contudo, o Colegiado *a quo* entendeu que o recolhimento promovido no período em que a receita foi tributada pela Contribuinte deveria ter seu principal imputado apenas ao principal devido no período de competência, exigindo-se separadamente os acréscimos moratórios que deixaram de ser recolhidos, por força do art. 43 da Lei nº 9.430/96.

Já no paradigma nº 202-18.737, embora o lançamento não se referisse a postergação de pagamento, mas sim a pagamento em atraso sem acréscimo da multa de mora, a discussão também se estabeleceu em torno do procedimento adotado para imputação do pagamento ao débito recolhido em atraso, e lá foi validada a técnica de adicionar ao débito os acréscimos moratórios devidos e distribuir o recolhimento proporcionalmente para determinar a parcela do principal que deixou de ser recolhida e, assim, exigí-la de ofício.

Assim, entendo irrelevante o fato de o acórdão recorrido ter analisado infração de postergação de pagamento e o paradigma infração de pagamento em atraso sem acréscimos moratórios. Em ambos os casos a determinação do valor exigível se deu por meio de imputação proporcional, sendo que esta técnica foi validada no paradigma e invalidada no recorrido.

A confirmar o dissídio jurisprudencial registro que já manifestei meu entendimento sobre a matéria tanto em face de exigências decorrentes de recolhimento em atraso sem acréscimos moratórios, como também de postergação no reconhecimento de receitas tributáveis. Neste sentido são, respectivamente, os votos proferidos nos Acórdãos nº 1101-00.443 e 1101-000.838.

No primeiro (1101-00.443), está consignado que:

Concordo com a declaração de nulidade material do lançamento, por ausência de dispositivo legal autorizando a formalização da exigência como feito. Assim já me expressei na análise de outros lançamentos fundamentados nos mesmos dispositivos legais, complementando que:

Em verdade, uma vez constatado recolhimento em atraso desacompanhado da integralidade dos acréscimos moratórios previstos em lei, deve a autoridade lançadora, mediante imputação proporcional do pagamento, determinar o principal que deixou de ser recolhido, e assim promover a cobrança da parcela

que, declarada como no presente caso, não restou quitada com aquele recolhimento.

Isto porque o Código Tributário Nacional limita-se a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

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.

Como se vê, não há regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios e, ainda, em outros dispositivos do CTN também não se encontra norma específica sobre como deve ser feita a alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário.

Sendo assim, na ausência de previsão acerca da matéria, utilizando a analogia admitida no art. 108 do CTN, é de se observar o que estabelecido no seu art. 167:

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.

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado.

E, de forma semelhante, no segundo acórdão (1101-000.838) constou que:

Ocorre, porém, que o Código Tributário Nacional não ampara a amortização linear, na medida em que se limita a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

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.

Inexistindo neste, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, a forma de alocação de

pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário deve ser definida mediante utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código:

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.

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado, como procedeu a Fiscalização.

Como bem observa o I. Relator, a possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos, cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007. Assim, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente resta aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência.

Registre-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça já firmou interpretação, no âmbito do REsp nº 921.911/RS, em favor da imputação procedida pela Receita Federal, nos casos de reconhecimento de direito creditório utilizado para compensação de débitos em atraso, sem acréscimos moratórios. A ementa do referido julgado, proferido pela Primeira Turma daquele Tribunal em 01/04/2008, deixa claro o entendimento ali firmado:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 163 DO CTN. PRETENSÃO DE, NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAREM-SE REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO.

1. A regra dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplica às compensações tributárias.
2. Impossível, juridicamente, o acolhimento de pretensão no sentido de que, primeiramente, na compensação, sejam os juros devidos considerados em primeiro lugar como pagamento e, em seguida, o principal.
3. O art. 163 do CTN regula, exhaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídico-tributárias.
4. A compensação tributária deve ser feita de acordo com as regras específicas estabelecidas para regular tal forma de extinção do débito. Não-aplicabilidade do sistema adotado pelo Código Civil.
5. Não-aplicação de analogia para decidir litígio tributário quando a questão enfrentada não é disciplinada pelo CTN.
6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

O Ministro José Delgado, citando doutrina e outras decisões judiciais, afastou a aplicação subsidiária do Código Civil em matéria tributária em razão da revogação expressa do art. 374 daquele diploma legal, e complementou que proceder de forma distinta daquela adotada pela Receita Federal ensejaria quebrar de isonomia *entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais*. Reforçou, ainda, que *o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional*, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.

Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo

entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma aqui adotada. Reproduz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CÓDIGO CIVIL. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. ART. 354 DO CC/2002. INAPLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 108 CTN. INOCORRÊNCIA.

1. "Se as normas que regulam a compensação tributária não prevêm a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916) e não se pode concluir que houve lacuna legislativa, mas silêncio eloqüente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado. E a prova da assertiva é que o art. 374 do CC/2002, que determinava que a compensação das dívidas fiscais e parafiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII daquele diploma legal foi revogado pela Lei 10.677/2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002" (REsp 987.943/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.02.2008).

2. A imputação de pagamento não é causa de extinção do crédito tributário, representa apenas a forma de processamento da modalidade extintiva, que é o pagamento.

Daí porque, silenciando o Código Tributário sobre esse ponto específico, nada impede que a Administração expeça atos normativos que regulem o processamento da causa extintiva.

3. O fato de, na seara tributária, a imputação vir regulamentada em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal – IN's 21/97, 210/2002, 323/2003 e 600/2005 – não implica qualquer violação da ordem constitucional ou legal, uma vez que a reserva de lei complementar (art. 146 da CRFB/88) não abrange essa matéria e o art. 97 do CTN não exige a edição de lei formal para tratar do tema.

4. Nos termos do art. 108 do CTN, a analogia só é aplicada na ausência de disposição expressa na "legislação tributária". Por essa expressão, identificam-se não apenas as leis, tratados e decretos, mas, também, os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa (arts. 96 e 100 do CTN). Dessa forma, não há lacuna na legislação tributária sobre o tema imputação de pagamento, o qual, como dito, não é objeto de reserva legal.

5. Inexistência de ofensa aos arts. 354 do CC/2002 e 108 do CTN.

6. Agravo regimental não provido.

Acórdão recente, proferido em 10/02/2011 em razão do REsp nº 1.115.604/RS, confirma a manutenção deste entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

1. Cumpre afastar a alegada ofensa dos arts. 165, 458, II e 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões que foram postas à deslinde, adotando, contudo, orientação contrária à pretensão dos ora recorrentes, não havendo que se falar em deficiência ou omissão na prestação jurisdicional conferida na origem.

2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à não incidência de juros moratórios em continuação quando do pagamento das parcelas do precatório na forma do art. 78 do ADCT, desde que respeitado o prazo constitucional. Precedentes.

3. Não havendo direito ao cômputo de juros moratórios na hipótese, resta prejudicada a análise da alegada ofensa dos arts. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 e 161, § 1º, do CTN. Contudo, em razão do princípio da non reformatio in pejus, deve ser mantido o acórdão recorrido na parte que determinou a incidência de juros legais de 6% ao ano, a partir da segunda parcela.

4. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. Precedentes.

5. Recurso especial não provido.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, também neste ponto, e cancelar a exigência de juros de mora isolados.

Vislumbro, assim, demonstrado o dissídio jurisprudencial acerca da repercussão do art. 43 da Lei nº 9.430/96 em face do que dispõem os arts. 163 e 167 do CTN, razão pela qual voto por CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira