



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

**Processo n°** 10768.001483/2002-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.587 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2016  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** RIOFORTE INVESTIMENT HOLDING BRASIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 1998

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.

Recurso Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

João Bellini Júnior - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Alice Grecchi - Relatora.

*(Assinado digitalmente)*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Alice Grecchi, Amilcar Barca Teixeira, Junior, Ivacir Julio de Souza, Luciana de Souza Espíndola Reis, Fabio Piovesan Bozza, Julio Cesar Vieira Gomes, Gisa Barbosa Gambogi

## Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até a apresentação da impugnação pelo contribuinte, adoto de forma livre o relatório do Acórdão proferido pela 6ª Turma da DRJ/RJ1, nº 12-43.646, constante em fls. 263/269:

Trata o presente processo de exigência fiscal formulada à interessada acima identificada, por meio do auto de infração de imposto de renda retido na fonte IRRF, de fls. 198/253, no qual é exigido o crédito tributário de R\$78,77 de imposto, acompanhado da multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora, além de multa paga a menor no valor de R\$19,21, juros pagos a menor ou não pagos no valor de R\$4.736,63 e multa de ofício exigida isoladamente no valor de R\$711.129,71.

2. O lançamento é decorrente de auditoria interna efetuada pela Delegacia da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro – Defis/RJ na Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF apresentada pela interessada correspondente ao 1º trimestre do ano-calendário de 1997, a partir da qual se constatou que a mesma incorreu na seguintes irregularidades:

2.1. Falta de recolhimento ou pagamento do principal, declaração inexata:

Não teria sido localizado o pagamento do IRRF sobre rendimentos de juros e comissões em geral – cód. 0481, referente ao período de apuração da 4ª semana de fevereiro/97, no valor de principal de R\$78,77;

2.2. Multa de mora e/ou juros de mora pagos a menor, relativamente aos seguintes recolhimentos do IRRF listados no Anexo IV do auto de infração (fls. 249/253) adiante relacionados:

2.2.1. Sobre rendimentos do trabalho assalariado – cód. 0561, referente aos períodos de apuração da 4ª semana de fevereiro/97 e 4ª semana de março/97;

2.2.2. Sobre rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício – cód. 0588, correspondente aos fatos geradores ocorridos na 4ª semana de fevereiro/97;

2.2.3. Sobre remuneração por serviços prestados por pessoa jurídica – cód. 1708, correspondente aos fatos geradores ocorridos na 2ª e 4ª semanas de fevereiro/97 e 4ª semana de março/97;

2.2.4. Sobre aplicações financeiras de renda fixa – pessoa jurídica – cód. 3426, referente aos fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração da 4ª semana de fevereiro/97 e 4ª semana de março/97;

2.2.5. Sobre aplicações financeiras em fundos de investimentos imobiliários – cód. 5232, referente aos fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração da 4ª semana de fevereiro/97 e 4ª semana de março/97;

2.2.6. Sobre operações de Swap (art. 74 lei 8981/95) – cód. 5273, referente aos fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração da 4ª semana de fevereiro/97 e 4ª semana de março/97;

2.2.7. Sobre aplicações financeiras de renda fixa – pessoa física – cód. 8053, referente aos fatos geradores ocorridos na 4ª semana de fevereiro/97; e

2.3. Falta de pagamento de multa de mora, relativamente aos demais recolhimentos do IRRF listados no Anexo IV do auto de infração (fls. 249/253) não mencionados no item 2.2. A falta de pagamento da multa de mora levou à exigência da multa isolada no percentual de 75% sobre o principal, na forma do art. 160 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN); art. 1º da Lei nº 9.249/95; arts. 43 e 44, incisos I e II e § 1º, inc. II e § 2º, da Lei nº 9.430/96.

3. O fundamento legal do lançamento consta à fl. 199.

4. Inconformada com a exigência, a interessada impugnou o lançamento através da petição de fls. 03/07, na qual alega, em síntese, o seguinte:

4.1. Que relativamente ao débito de R\$ 78,77 (anexo Ia do auto de infração), vem apresentar a anexa guia DARF devidamente recolhida em 14/01/2002, com os devidos acréscimos legais, no total de R\$ 218,58 (doc. 03);

4.2. Quanto aos débitos do anexo IIa do auto de infração, a situação que se apresenta não é a verdadeira, uma vez que em 1997 estavam vigentes as instruções de preenchimento de DCTF versão 5.1, que determinava que o campo 02 (período de apuração) deveria ser preenchido com a data da ocorrência ou do encerramento do período base de apuração. Neste sentido, o conceito do termo "*Final do Período de Apuração*" foi assim disposto: "*O termo final do período de apuração dos tributos ou contribuições de periodicidade semanal será o último dia do período, mesmo que não seja útil*". Alega ser de conhecimento geral, que à época o mercado adotou como sendo o último dia do período a sexta-feira, e o termo "*mesmo que não seja útil*" foi aplicado às sextas-feiras que coincidiam com feriado, e não aos sábados. No entanto, é certo que o que se pretendia era estabelecer o sábado como sendo o termo final do período de apuração, tanto assim que as instruções de preenchimento de DCTF versão 6.1, editadas posteriormente, esclareceram definitivamente a controvérsia ao dispor que "*no caso de apuração semanal, exceto para a CPMF, o período de apuração inicia-se (termo inicial) no domingo e encerra-se (termo final) no sábado*". Ocorre que em razão da interpretação equivocada adotada pelos contribuintes em geral, houve erro de preenchimento de DCTF, razão porque apresenta em anexo à impugnação DCTF Retificadora (doc. 04), relativamente à qual requer o seu regular processamento, para retificar os períodos de apuração e respectivas datas de vencimento, conforme demonstram os quadros de fls. 06 e 07;

4.3. Que entende estar demonstrado que todos os recolhimentos foram regularmente efetuados nos seus respectivos vencimentos, não havendo que

se falar em recolhimento extemporâneo e, por via de consequência, nem na aplicação de juros moratórios ou multa de ofício, devendo ser julgada procedente a presente impugnação, com o consequente cancelamento do Auto de Infração e o arquivamento deste processo administrativo.

5. O processo foi enviado a esta DRJ para julgamento, tendo sido devolvido à unidade de origem através do despacho de fl. 259, em virtude de o contribuinte alegar pagamento dos débitos, o que motivaria revisão do lançamento por parte da delegacia de jurisdição do contribuinte.

6. A Dicit da DRF/RJI proferiu o despacho de fl. 262, esclarecendo o seguinte:

6.1. Que não consta nos sistemas informatizados apresentação de DCTFs Retificadoras (fl 261), e ainda, que DCTF Retificadora não produz efeito quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal;

6.2. Que quanto à alegação de pagamentos, que motivaria a Revisão de Lançamento por parte da Delegacia que jurisdiciona o contribuinte, trata-se apenas de um débito de IRRF no valor de R\$ 78,77, relativo ao código de receita 0481, período de apuração 0402/ 1997, o qual já havia sido extinto automaticamente pelo próprio sistema, com a alocação do respectivo pagamento.

6.3. Que quanto aos acréscimos legais, trata-se de multas de ofício e juros isolados por atraso de pagamentos do IRRF do 1º Trim/97, apuração semanal, cujo vencimento é até o 3º dia útil da semana subsequente à ocorrência do fato gerador. A interessada argumenta que não houve recolhimento fora do prazo, mas tão somente erro de preenchimento de DCTF, o que enseja, salvo melhor juízo, julgamento de mérito.

A Turma de Primeira Instância, julgou procedente em parte a impugnação.

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 12-43.646 da 6ª Turma da DRJ/RJ1 em 18/06/2012 (fl. 280 - pdf).

Sobreveio Recurso Voluntário em 18/07/2012 (fls. 289/298), no qual, o contribuinte, em suma, ratificou as razões da impugnação.

É o relatório.

Passo a decidir.

## Voto

Conselheira Alice Grecchi, Relatora

O recurso voluntário ora analisado possui os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Relativamente à infração descrita como “*Multa de mora e/ou juros de mora pagos a menor*”, que resultou no lançamento de ofício de diferença de multa paga a menor no valor de R\$19,21 e de juros de mora pagos a menor ou não pagos no valor total de R\$4.736,63, alega a Recorrente que estavam vigentes as instruções de preenchimento de DCTF versão 5.1, que determinava que o campo 02 (período de apuração) deveria ser preenchido com a data da ocorrência ou do encerramento do período base de apuração.

Argumenta que em razão da interpretação equivocada adotada pelos contribuintes em geral, houve erro de preenchimento da DCTF, e apresentou anexo a impugnação, DCTF Retificadora quanto aos períodos de apuração e respectivas datas de vencimento.

Dito isso, utilizo como razões de decidir, o voto do Ilustre Relator João Bellini Júnior, no Acórdão 2102-003.296, abaixo transcrito:

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.<sup>1</sup>

109. A idêntica conclusão, mas por caminho hermenêutico diverso, chegou o Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005,<sup>2</sup> que consubstancia o entendimento prevalecente até esta data no âmbito desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre o

<sup>1</sup> 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.

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

*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:*

(...)

*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.<sup>3</sup>*

*121. Ora, sabendo-se que sobre o débito tributário não pago no vencimento incidem, pelo menos<sup>4</sup>, encargos relativos à mora – juros de mora (sempre)<sup>5</sup> e multa de mora (quando prevista)<sup>6</sup> –, 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.<sup>7</sup>*

*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 prevista<sup>8</sup>) – 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*

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Ou seja, sem prejuízo de outras cominações.

<sup>5</sup> Vide nota de rodapé adiante.

<sup>6</sup> Vide nota de rodapé adiante.

<sup>7</sup> 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).

<sup>8</sup> 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 indole meramente indenizatória.

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.

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.<sup>9</sup>

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 remanescente<sup>10</sup>, isto é, o valor não pago<sup>11</sup>, para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança

(...)

<sup>9</sup> 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.

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

<sup>11</sup> 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.

*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, 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 expresso 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.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO AO RECURSO.

*(Assinado digitalmente)*

Relatora Alice Grecchi

CÓPIA