



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

Processo nº 10805.720257/2007-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.819 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2016
Matéria Compensação - Multa de Mora / Espontaneidade
Recorrente ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO.

ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencida a Relatora Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, acompanhada pelos Conselheiros Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH - Relatora

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Redatora

Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

Relatório

Este litígio foi objeto da Resolução nº 1801-00.210, deliberada em 07 de maio de 2013, e-fls. 424 a 429, pelo que aproveito trechos do Relatório e Voto já redigidos para historiar os fatos:

"A empresa recorre do Acórdão nº 08-17.395/10 exarado pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza/PA, fls. 313 a 320, que julgou improcedente o pleito da contribuinte em não haver incidência da multa moratória sobre os débitos declarados nos Per/Dcomp (pedidos de restituição e declaração de compensação) – fls. 01 a 24, em razão da denúncia espontânea.

Aproveito trechos do relatório e voto do aresto vergastado para historiar os fatos:

"O presente processo contém a apreciação de 5 (cinco) PERDCOMP (fls. 1 a 24) apresentados por meio eletrônico e "baixados" para "tratamento manual", cuja compensação ocorreu com base em direito creditório oriundo de pagamento indevido ou a maior. O direito creditório foi integralmente reconhecido (fls. 33 e 34) pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santo André (SP), em agosto de 2006, mas insuficiente para extinguir a integralidade dos débitos, por dois motivos, a existência de um débito em duplicidade e a aplicação da multa de mora sobre as dívidas já vencidas no momento da apresentação dos PERDCOMP.

O interessado manifestou-se, levando a autoridade administrativa a proferir, em 7 de dezembro de 2007, novo despacho (fls. 80 a 82), permitindo ao contribuinte cancelar a informação relativa ao débito confessado em duplicidade, determinando a exclusão do citado débito e mantendo a multa de mora. Tomando ciência em 18.1.2008, o contribuinte comunica, em 28.1.2008, o cancelamento da DCOMP, em que declarara o débito em duplicidade, pede a exclusão desse débito e a retificação do procedimento de compensação feito anteriormente. Em 15.2.2008, dirige "Recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes" (fls. 93 e seguintes).

As fls. 184, a autoridade administrativa emitiu novo Despacho Decisório, determinando a exclusão do débito cancelado, a retificação do procedimento de compensação e a continuidade de cobrança dos débitos não compensados. **Após realizadas as rotinas de compensação, em função da multa de mora, contestada pelo contribuinte, permaneceu o saldo devedor de R\$ 7.622,65 (sete mil, seiscentos e vinte e dois reais e sessenta e cinco centavos), referente ao débito de CSLL (código 2484 e P.A. 06/2005).**

[...]

VOTO

[...]

Quanto ao mérito da questão, registre-se que o montante do direito creditório alegado pelo contribuinte foi integralmente conhecido pela unidade de origem, motivando a homologação da compensação até o limite do crédito concedido. Ocorre que havia débitos informados para compensação com data de vencimento anteriores ao dia da entrega dos respectivos PERDCOMP, sobre os quais incidiu a multa de mora de 20%, fato que propiciou -após os cálculos e demais procedimentos de compensação - a permanência de uma parcela restante de débito cuja compensação não foi homologada. **E exatamente contra essa parte**

da compensação não homologada que o contribuinte se insurge, apresentando a manifestação de inconformidade, com base nos seguintes argumentos:

- a multa de mora não poderia ser exigida porque não está devidamente constituída, uma vez que não foi lançada de ofício (art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996) e também não foi confessada nos PERDCOMP, como exige o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, nem nas DCTF (diz que é indispensável o lançamento da multa de mora, citando o julgamento do STJ relativo ao RESP 840.566-PR - Relatora Ministra Eliana Calmon);

- o procedimento de compensação realizado pelo contribuinte, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, constitui a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), não podendo ser exigida a multa moratória (menciona que esse entendimento está corroborado pela jurisprudência administrativa e judicial, citando alguns julgados do Conselho de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do STJ).

[...]

Portanto, o benefício do art. 138 do CTN alberga somente as multas por infrações que seriam aplicadas caso o contribuinte não se antecipasse e fosse deflagrado o competente procedimento fiscal para o fisco federal, aquelas dispostas nos arts. 44 e 45 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

A norma que impõe multa moratória para pagamentos espontâneos, após o prazo de vencimento, sempre esteve presente em nosso ordenamento jurídico, a fim de agravar a obrigação tributária cumprida a destempo, objetivando inibir a inadimplência. Na legislação tributária federal atualmente encontra-se disposta nos arts. 44, § 1º, inciso II, 47, 61 e 63, § 2º, todos da Lei nº 9.430/96.

Ademais, o entendimento da Administração acerca da matéria foi esposado no Parecer Normativo CST nº 61, de 26 de outubro de 1979, nos seguintes termos:

[...]

Não é demais lembrar o caráter vinculado da atividade tributária, cabendo ao julgador administrativo observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal, expresso em atos normativos tributários.

Relativamente às decisões proferidas pelo STJ, cumpre consignar que estas têm validade somente *inter partes*. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

[...]”

A empresa interpôs tempestivamente (AR – 12/05/10, fls. 331; Recurso – 19/05/2010, fls. 322) o Recurso de fls. 322 a 330, reiterando os termos da defesa exordial.

[...]

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

A matéria ora discutida já foi objeto de decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, na forma de recurso repetitivo, ao qual está adstrito o julgamento por este órgão colegiado, nos termos do artigo 62-A do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (Portaria MF nº 256/09 e alterações).

[...]

Do julgado retro transcrito depreende-se que os pagamentos efetuados pelos contribuintes, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ainda que em atraso, em mora, estão exonerados da multa moratória por alcançados pelo instituto da denúncia espontânea, desde que os referidos recolhimentos sejam efetuados antes de qualquer procedimento de ofício ou informação prestada em DCTF.

Este órgão julgador, de forma antagônica aos colegiados de primeira instância, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF – Ricarf, está vinculado às decisões proferidas pelo STJ, processadas sobre o rito do art. 543-B e C do CPC:

[...]

No caso em concreto, a recorrente argúi que não confessou os débitos declarados nos Per/Dcomp objetos destes autos em DCTF, nem houve qualquer procedimento de ofício para exigir o pagamento dos tributos, mas não há nos autos esta prova.

Desta forma, mister é para dirimir o litígio que os autos retornem à unidade de jurisdição da recorrente **para que se verifique se os débitos confessados nos Per/Dcomp não foram informados em DCTF, antes da emissão dos pedidos/declarações de compensação, ou se houve qualquer procedimento de ofício para exigí-los.**

Voto em converter o julgamento na realização de diligências."

(grifos não pertencem ao original)

Às e-fls. 449 e 450, a autoridade fiscal designada ao cumprimento das diligências solicitadas fez um levantamento sobre os débitos objetos dos Per/Dcomp analisados neste processo e se estes débitos foram declarados em DCTF antes da transmissão dos referidos Per/Dcomp, ou se foram objeto de procedimentos de ofício para a sua exigência.

Assim concluiu a autoridade fiscal:

"[...]

4. Como se vê, nos períodos ora sob análise, o contribuinte declara a menor ou não declarada nada, paga integralmente o débito declarado e depois retifica para maior, quitando ou compensando antecipadamente ou concomitantemente o débito mediante as DCOMP's ora em foco e antes de iniciado procedimento fiscal de cobrança.

5. Em suma, resta configurado que o contribuinte, à data de transmissão dos PER/DCOMP's de que ora se cuida, não havia declarado em DCTF os débitos que foram compensados e nem havia sofrido anteriormente procedimento de ofício para exigí-los."

É o relatório. Passo ao voto.

Voto Vencido

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, Relatora

O Recurso Voluntário já foi conhecido, por tempestivo, por ocasião da Resolução deliberada.

Consoante acima relatado, o STJ firmou entendimento que se os débitos são confessados espontaneamente pelo contribuinte, incabível a exigência de multa moratória:

No Recurso Especial nº 1.149.022-SP (01/09/2010):

“RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Documento: 10649420 EMENTA/ACORDÃO Site certificado DJe: 24/06/2010 Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que

agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Destarte, no presente caso, a recorrente argúi que os débitos confessados nos Per/Dcomp objetos desta lide não foram previamente informados em DCTF, nem objetos de procedimentos de ofício, sendo delatados de forma espontânea à Administração Tributária e, por esta razão, incabível a exigência de multa de mora incidente sobre estes débitos, ainda que confessados em atraso.

Assiste razão à recorrente. O teor de suas alegações foi confirmado pela diligência fiscal solicitada, constatando-se, com efeito, que os débitos em apreço foram confessados de forma espontânea, antes de qualquer procedimento de ofício ou de entrega anterior de DCTF informando-os.

Voto em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a exigência de multa moratória sobre os débitos confessados nos Per/Dcomp objetos destes autos e homologar as compensações requeridas até o limite do crédito já reconhecido administrativamente.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira já se manifestou contrariamente à exclusão da multa de mora na imputação de créditos a débitos compensados em atraso, ainda que espontaneamente. Neste sentido são as razões assim expostas no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.736:

A recorrente pede a homologação integral dos débitos compensados e defende a inaplicabilidade da multa de mora em razão da denúncia espontânea do débito em face do recolhimento do principal e juros de mora, reportando-se a julgados da CSRF.

Observe-se, inicialmente, que os §§ 9º e 10 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.833/2003, faculta ao sujeito passivo a apresentação de manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação, e de recurso voluntário contra a decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade. Por sua vez, o ato de não-homologação pode resultar de irregularidades constatadas no crédito ou no débito compensado, bem como de excesso de compensação por ter o sujeito passivo adotado outros cálculos para atualização ou imputação do crédito aos débitos consignados na DCOMP. Assim, pode ser objeto de recurso voluntário a discussão acerca dos acréscimos moratórios considerados pela autoridade fiscal por ocasião dos cálculos de homologação da compensação, se esta for a causa da não-homologação ou homologação parcial das compensações.

No presente caso, observa-se que parte das DCOMP em litígio foram apresentadas depois da data de vencimento dos débitos compensados, e na maioria delas o sujeito passivo consignou, apenas, ao acréscimo de juros. Em relação à DCOMP nº 39554.76630.070105.1.3.02-7891 a contribuinte já havia apresentado a petição de fls. 43/44 requerendo que não fosse considerado, no montante devido, o valor referente a imposição de multa, com base no art. 138 do Código Tributário Nacional. Assim, é esta pretensão, expandida para todos os débitos compensados, que a contribuinte renovou em sua manifestação de inconformidade e em recurso voluntário.

O presente voto, portanto, é no sentido de CONHECER o recurso voluntário nesta parte.

Pretende a interessada ver aplicado o disposto no art. 138 do CTN à sua conduta. Porém, está ali disposto:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

E, no presente caso, não houve pagamento, modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, I do CTN, distinta da compensação, prevista no inciso II do mesmo artigo.

Irrelevante, assim, se houve retificação da DCOMP correspondente (nº 39554.76630.070105.1.3.02-7891) antes da ciência da Recorrente do despacho decisório.

Por oportuno consigne-se que os casos nos quais o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou favoravelmente à exclusão da multa moratória, no rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, tratavam apenas de pagamento, como se constata das ementas a seguir transcritas:

- *Resp nº 1.149.022 – SP (Questão relativa à configuração de denúncia espontânea – artigo 138, do CTN – na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a – antes de qualquer procedimento do fisco –, noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente), transitado em julgado em 01/09/2010:*

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e Resp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

- *RESp nº 962.379 (Configuração ou não de denúncia espontânea relativamente a tributo federal sujeito a lançamento por homologação – PIS/COFINS –, regularmente declarado pelo contribuinte – DCTF, mas pago com atraso), transitado em julgado em 30/04/2009:*

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS– GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Recorde-se, também, que sob o mesmo rito, a aplicação do art. 138 do CTN foi afastada pelo Superior Tribunal de Justiça em caso de parcelamento, consoante ementa do acórdão proferido no REsp nº 1.102.577, transitado em julgado em 26/06/2009:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

Logo, não se cogita de denúncia espontânea no presente caso, e os acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/96 são validamente aplicáveis na liquidação dos débitos mediante imputação do direito creditório reconhecido.

E esta imputação, por sua vez, deve ser proporcional, vez 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 direito creditório reconhecido deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data da entrega da DCOMP, 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.

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 aqui em debate, ou seja, 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, exaustivamente, 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 quebra 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 mais 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 NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exclusão da multa de mora sobre os débitos compensados em atraso.

Assim, com base nos mesmos fundamentos, deve-se, aqui, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora Designada