



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

Processo n° 10830.006079/2003-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-002.797 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria Multa e juros isolados
Recorrente UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida União (Fazenda Nacional)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 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.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Exclui-se a multa de ofício lançada, com fundamento no art. 106, II, c, do CTN, pela aplicação retroativa do disposto no art. 14 da Lei 11.488 de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

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

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior
Redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos
Presidente da 2ª Seção do CARF

EDITADO EM: 27/08/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos (Presidente à época do julgamento), Alice Grecchi, Rubens Mauricio Carvalho, Atilio

Pitarelli (relator à época do julgamento), Núbia Matos Moura e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão 05-29.283, exarado pela 1ª Turma da DRJ em Campinas (fls. 163 a 167 – numeração dos autos eletrônicos).

O auto de infração (fls. 50 a 110), decorrente da revisão interna de declaração de débitos e créditos tributários federais (DCTF) relativa ao ano de 1998, exige R\$1.246,35 de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), acrescido de multa de ofício proporcional e juros de mora, R\$423.661,76 de multa de ofício isolada, R\$1.094,18 de juros de mora isolados e R\$32.943,11 de multa de mora isolada, em face do recolhimento do IRRF de vários períodos de apuração de 1998 fora de prazo e sem o acréscimo ou com acréscimo a menor de multa de mora.

Em razão de revisão de ofício (fls. 148 a 157), houve o cancelamento da exigência do IRRF e respectivos acréscimos, bem como de alguns valores de multa de mora, multa de ofício e juros de mora isolados.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte, reduzindo “a multa de ofício isolada para multa de mora isolada (20%)”, em acórdão que recebeu as seguintes ementas:

DCTF. REVISÃO INTERNA. DÉBITOS DECLARADOS. MULTA DE OFÍCIO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

SÚMULA Nº 360-Superior Tribunal de Justiça (STJ): - O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". Rel. Min. Eliana Calmon, em 27/08/08.

“Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. MP nº 303/2006. MP nº 351/2006. Lei nº 11.488/2007. Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2.237/2006. O art. 14ª da Lei nº 11.488/2006 afastou a incidência da multa de ofício nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de modo que deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. De qualquer forma, deverá ser cobrada a multa de mora faltante, calculada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, até o percentual máximo de 20%, inclusive na forma do art. 43 da Lei nº 9.430/96. A retroatividade benigna supramencionada se aplica a todos os créditos tributários ainda na extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil alterar os valores em cobrança administrativa, que haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, que haja ação judicial do devedor ou não, não havendo se falar em nulidade da certidão da dívida ativa" (Parecer PGFN/CAT/CDA Nº 795/2008).

Confirmado o recolhimento a menor de verbas correspondentes à multa de mora e aos juros de mora incidentes sobre débitos pagos fora do prazo, mantém-se as respectivas exigências de ofício. (Grifos no original.)

A ciência dessa decisão ocorreu em 15/09/2010 (aviso de recebimento, fl. 177).

Em 13/10/2010 foi apresentado recurso voluntário (fls. 180 a 190), afirmando que pagou tributos atinentes ao ano de 1998 fora do prazo de vencimento, acrescidos de juros de mora, mas não de multa de mora, face ao disposto no art. 138 do CTN. Após os pagamentos, apresentou DCTF informando os débitos. O pedido consiste no provimento do recurso voluntário com o cancelamento do crédito tributário.

O processo foi distribuído para este conselheiro *ad hoc* em 19/06/2015 (fl. 198), em face de que o conselheiro relator Atílio Pitarelli não faz mais parte deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Bellini Júnior, redator *ad hoc*.

Primeiramente, consigno que não participei das discussões das quais decorre esta decisão. Recebi aos autos, na qualidade de redator *ad hoc*, para formalizar a decisão, a fim de dar curso ao processo.

São objeto deste julgamento, após a revisão de ofício e o julgamento da impugnação, os seguintes créditos tributários (os valores divergem do resumo da fl. 167, que não levou em consideração a exoneração por revisão de ofício, consolidado na fl. 157):

DISCRIMINAÇÃO	SALDO REMANESCENTE
MULTA DE MORA ISOLADA	32.804,00
JUROS DE MORA ISOLADOS	1.092,92
MULTA DE OFÍCIO ISOLADA	112.704,08

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

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

Amortização linear. Impossibilidade. No silêncio do art. 163 do Código Tributário Nacional, aplica-se o disposto no art. 167, por analogia e simetria. Quando se trata da imputação do

pagamento entre os valores do 'principal', 'multa' e 'juros', de um mesmo crédito tributário, a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional. (Parecer PGFN/CDA 1936/2005) (Grifou-se.)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

102. De tudo isso se deduz que a única solução viável para o nosso problema à luz do CTN é aquela descrita no item 39.iv, consistente em que o pagamento deve ser imputado a todos os elementos de que se componha o crédito tributário, mediante rateio, pois dessa forma é que se terá um equilíbrio entre a posição do contribuinte e a posição do Fisco nesta seara.

(...)

108. De tudo, nossa conclusão é no sentido de que, diante do pagamento não-integral de crédito tributário composto por mais de um elemento (principal, juros, penalidades pecuniárias), deve a autoridade administrativa efetuar a imputação proporcional entre cada um desses elementos.¹

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

⁴ Ou seja, sem prejuízo de outras cominações.

⁵ Vide nota de rodapé adiante.

⁶ Vide nota de rodapé adiante.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

que ele seja composto, como tanto vimos enfatizando nesta manifestação.

(...)

133. De tudo, a solução correta, segundo nos parece, será então a de: 1) apurar o valor do débito tributário na data do pagamento, fazendo, para isso, o acréscimo dos encargos da mora (multa de mora e juros de mora) sobre o valor que era devido na data do vencimento, incidentes entre essa data e a do pagamento; 2) apurar quanto de principal, quanto de juros de mora e quanto de multa de mora, foram efetivamente pagos; noutras palavras: efetuar a imputação do pagamento proporcionalmente aos elementos de que passou a ser composto, a partir do vencimento, o débito tributário (principal, multa de mora e juros de mora); 3) lançar o saldo devedor remanescente¹⁰, isto é, o valor não pago¹¹, para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança

(...)

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

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

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

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

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.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DA MULTA DE MORA

Quanto à multa de ofício isolada por falta de pagamento da multa de mora, sua aplicação se deu com fulcro no que previa o art. 44, § 1º, II, da Lei 9.430, de 1996, *in verbis*:

Art.44. - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

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

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

Entretanto, a Lei 11.488, de 2007, deu nova redação ao supracitado artigo, revogando a aplicação da multa isolada por falta de pagamento da multa de mora nos recolhimentos intempestivos, conforme seu art. 14, que se reproduz:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

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

I - prestar esclarecimentos;

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

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

Dessa forma, em face do princípio da retroatividade benigna consagrado no art. 106, II, da Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), deve-se exonerar a multa isolada, vez que revogado o dispositivo legal que amparava sua exigência.

Cabe assentar que concordo com as conclusões da decisão recorrida, no sentido de se aplicar as conclusões do Parecer PGFN/CAT/CDA N° 795/2008. No entanto, na condição de relator *ad hoc*, não tendo participado do julgamento do recurso voluntário, me restar tão-somente redigir um voto compatível com o decidido, ou seja, o provimento do recurso voluntário.

Portanto, se deve PROVER o recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior
redator *ad hoc*