



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.720316/2010-92
ACÓRDÃO	3003-002.593 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PARANAPANEMA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 22/12/2009

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

Efetuada o pagamento em atraso sem a inclusão da multa de mora, impõe-se a imputação proporcional entre principal, juros e multa conforme os termos do art. 163 do CTN, com lançamento do saldo remanescente.

PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PAGAMENTOS.

O fato gerador das contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação ocorre na data do registro da declaração de importação, nos termos do art. 4º, I, da Lei nº 10.865/2004. A retificação posterior do valor aduaneiro enseja o recolhimento complementar do tributo acrescido dos encargos legais previstos para pagamento espontâneo, conforme disciplinam a IN SRF nº 175/2002 e a IN RFB nº 327/2003.

PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. MULTA DE MORA.

A retificação das declarações de importação com recolhimento complementar do tributo acrescido de juros de mora, por iniciativa do contribuinte, não configura denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN, pois ausente infração a ser confessada. Tratando-se de mera observância do dever legal de recolher o tributo devido, impõe-se a incidência da multa de mora, prevista expressamente na legislação de regência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Régis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 8ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba que julgou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 06-65.455 (fls. 136/144) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 22/12/2009

PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO. MULTA DE MORA E JUROS DE MORA

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.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PAGAMENTO.

O crédito tributário somente se extingue na mesma proporção em que o 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 TRIBUTO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir os fatos, sirvo-me do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata o presente processo de autos de infração para exigência de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, acrescidos dos respectivos juros de mora e multa de ofício no valor total de R\$ 138.056,68.

A insuficiência dos pagamentos foi apurada no processo de retificação da Declaração de Importação-DI no 09/1822003-8 em decorrência da falta e/ou insuficiência no recolhimento das diferenças apuradas desses tributos, especificamente os acréscimos legais pertinentes, quando da apuração dos novos valores com base na fatura final definitiva.

A DI foi registrada sob a modalidade de despacho antecipado, com base em uma fatura provisória. Foi autorizada a descarga direta para a mercadoria importada a granel, com base na Instrução Normativa SRF nº 175/2002. A DI foi desembaraçada com base em valor estimado da fatura provisória. Posteriormente o atuado solicitou a retificação para o valor aduaneiro definitivo.

O atuado apresentou Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com recolhimento das diferenças apuradas da PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, conforme valor aduaneiro definitivo, assim como os respectivos juros de mora. Contudo, não recolheu a multa de mora prevista para recolhimento espontâneo extemporâneo, em descumprimento ao § 3º, do art. 22, da Instrução Normativa SRF nº 327/03 e ao art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 175/2002, o que redundou nos presentes lançamentos.

A Fiscalização observa, ainda, que o momento da ocorrência do fato gerador é a entrada da mercadoria no território nacional e, para efeito do cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da DI.

Aduz, ainda, que o assunto diz respeito à questão de imputação de pagamentos, uma vez que o atuado não recolheu as diferenças a título de multa de mora ao realizar os pagamentos fora do prazo.

Cientificada, pessoalmente, do lançamento em 21/12/2010, a interessada apresentou a impugnação de folhas 44 e seguintes, alegando, em síntese:

- tempestividade;
- tem como objeto social as atividades relacionadas a minérios de cobre. Quando da importação dessas matérias-primas, a apuração do efetivo preço, varia de acordo com a cotação do cobre na Bolsa de Metais de Londres, e somente seria obtido depois de conhecido o período cotacional final, através de exame laboratorial dos insumos. Assim, o preço da matéria-prima importada seria provisório;
- após verificação são realizados novos pagamentos através de retificação de DI, recolhendo somente a diferença encontrada sobre o valor original dos tributos pagos antecipadamente, haja vista que dentro do prazo requerido anteriormente, qual seja de 180 dias, e deferido pelo artigo 22 da IN/2003;
- não merece prosperar o entendimento adotado pela fiscalização e reiterado pela Autuação guerreada, visto que não se trata de contribuinte impontual para com a administração pública, mas sim, da materialização de uma conjuntura complexa do mercado de commodities e uma errônea aplicação das normas regentes no caso concreto, devendo ser declarada nula a presente autuação pelo fato de sua própria concepção e ilegalidade ao determinar a titularidade dos recolhimentos efetuados de forma espontânea pela Impugnante;
- o valor do PIS/COFINS fora pago em sua integralidade, inclusive, acrescidos dos juros moratórios, de modo que, na pior das hipóteses o auto de infração deveria versar tão somente para a cobrança da multa de mora a qual, diga-se, não fora recolhido por entender a ora Impugnante que não se encontra em situação de inadimplente para com o Ente Fiscal;
- o lançamento é nulo pois, embora decorra da suposta falta de recolhimento dos acréscimos moratórios, na descrição do auto são tratados como contribuição social não recolhida sendo aplicados novamente acréscimos moratórios, configurando bis in idem;
- o método de imputação fora realizado de maneira equivocada, haja vista que o valor à título de obrigação principal (PIS/COFINS) fora recolhido em sua integralidade, inclusive acrescidos dos juros moratórios. Assim, a multa de mora, enquanto penalidade aplicada converte-se em obrigação principal, devendo ser cobrada mediante auto de Infração próprio;
- o fato gerador das contribuições incidentes sobre a diferença no valor das mercadorias importadas apenas se concretizou no momento em que a impugnante teve conhecimento do valor efetivo a ser considerado, quando do registro efetivo da declaração de importação/retificação das DI's, e não quando do registro antecipado das DI's;

- não houve recolhimento de multa moratória tendo em vista que se tratou de recolhimento espontâneo, estando, portanto, protegida pelo instituto da denúncia espontânea;

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 151/173) arguindo, em preliminar, a nulidade do auto de infração, tendo em vista a irregular composição do crédito tributário por consistir na aplicação de multa sobre multa punitiva.

Quanto ao mérito, reiterou os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade e alegando que *“o primeiro pagamento realizado pela Recorrente se trata de uma antecipação que beneficia somente ao fisco, tendo em vista que se baseia no Registro Antecipado da Declaração de Importação, ou seja, não utilizando como base o registro definitivo da importação, este sim que seria o legítimo momento da exigência do recolhimento aos cofres públicos do tributo”*; que resta configurada a denúncia espontânea *in casu*, haja vista ter ela, *“por iniciativa própria, efetuado as retificações da DI’s provisórias e, conseqüentemente, o recolhimento dos tributos devido, estes acrescidos dos juros legais, conhecidos após a análise laboratorial e conversão da quantidade conforme preço cotado na LME”*.

Ao final requer seja julgado improcedente o lançamento fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

I - TEMPESTIVIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – PRELIMINAR

II.1 – Da nulidade do Auto de Infração

A Recorrente alega que o auto de infração aplica "juros sobre juros e multa sobre multa". O Fisco teria indevidamente tratado os acréscimos moratórios apurados como "Contribuição não recolhida" e, sobre eles, aplicado novamente juros e multa proporcional.

Isso, em seu entendimento, configuraria anatocismo, o qual é vedado pela Lei de Usura (Decreto 22.626/1933) e pela Súmula 121 do STF: "É vedada a capitalização de juros, ainda que expressamente convencionada." Sustenta que o CTN, em seu Art. 161, prevê juros de mora de 1% ao mês, sem capitalização.

Afirma que a aplicação de "multa sobre multa punitiva" a "penalizaria duas vezes sobre o mesmo fato gerador, ferindo o princípio da legalidade."

A Impugnante sustenta que o valor principal (PIS/COFINS) foi recolhido integralmente, inclusive com juros moratórios e que a autuação deveria, no máximo, versar sobre a multa de mora não recolhida.

Entende que a imputação de pagamento realizada pelo Fisco – abatendo primeiro juros e multa, e depois o principal – é considerada equivocada e ilegal, pois o contribuinte tem o direito de imputar o pagamento (Art. 163, I, CTN e Art. 352 CC).

A matéria – imputação proporcional – foi objeto de apreciação pela 1ª Turma da Câmara Superior do CARF no acórdão n.º 9101-005.093, cuja ementa dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO QUE DEIXA DE APLICAR AS REGRAS PARA CÁLCULO DO TRIBUTO POSTERGADO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto, concernente à postergação de tributo por inobservância do regime de competência contábil e não para reconhecimento de tributo alegadamente

postergado em razão de ajuste ao lucro líquido correspondente a compensação de bases negativas ou prejuízos fiscais acima do limite legal.

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

Por sua clareza adoto como razões de decidir aquelas apresentadas pela Con. Edeli Pereira Bessa no voto vencedor:

Relativamente à matéria conhecida, descrita no exame de admissibilidade como “sistemática de cálculo para constituição de créditos tributários nos casos de postergação de pagamento, isto é, se por ‘dedução linear’ (prevista no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996) ou ‘imputação proporcional’”, a maioria do Colegiado afirmou válida a aplicação da imputação proporcional.

Primeiramente no que se refere ao citado item 6.2 do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, cabe observar que o destaque ali feito acerca da exigência exclusiva dos acréscimos relativos a juros e multa não pode ser interpretado como determinação para lançamento isolado destes acréscimos, a indicar que a imputação linear seria o procedimento adequado para esta exigência. Seu item 7 confirma que a imputação seria proporcional ao determinar que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em razão do pagamento posterior, porque se a imputação fosse linear, o pagamento do principal em atraso liquidaria o principal originalmente devido, e só caberia exigir a multa e o juros de mora, isoladamente. A imputação proporcional, de seu lado, redistribui o valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um novo valor de principal recolhido que, por se reduzido, na comparação com o valor principal original resulta em parcela a descoberto, que representa o dito valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito.

Observe-se, ainda, que a imputação proporcional sempre foi a regra de cálculo para alocação de tributos pagos em atraso. A discussão quanto ao cabimento da imputação linear surge depois do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, com a edição da Lei nº 9.430/96, que assim dispôs em sua redação original:

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago nº respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a

que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Multas de Lançamento de Ofício Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

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;

[...]

Nestes termos, se o tributo fosse pago em atraso, mas sem o acréscimo de multa de mora, era possível interpretar que não deveria ser feita a redistribuição do valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um menor valor de principal recolhido a ser imputado ao principal devido. A multa de mora não paga ensejaria o lançamento de multa de ofício isolada na forma do art. 44, § 1º, inciso II da referida Lei, e os juros de mora não pagos, infere-se, seriam lançados isoladamente, conforme seu art. 43.

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.

Confrontando os dispositivos da Lei nº 9.430/96 com o CTN, prevaleceu o entendimento, na Administração Tributária, de que inexistindo naquele, 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 deveria 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.

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, segundo a interpretação ao norte, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente seria 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 proporcional 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, 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 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 adotada no acórdão recorrido. 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 preveem 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 eloquente 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 seguinte, 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 ART. 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.

Assim, não há reparos ao acórdão recorrido que se pauta nos seguintes fundamentos expostos no Acórdão nº 1402-002.201:

Há que se ressaltar que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode falar em obrigatoria proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatoria proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

O entendimento acima exposto está em consonância com a Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004, conforme se verifica no trecho a seguir reproduzido:

Nota Cosit nº 106/2004: " (...)

5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts. 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.

6. Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verificase que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).

7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis:

'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.' 8. Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios – parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda, poder-se-ia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, "na mesma proporção", dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis:

'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.

(...)' 10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chegase à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

10.1 É que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

10.2 Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$100,00 de tributo, R\$20,00 de multa moratória e R\$10,00 de juros moratórios efetuasse o pagamento de R\$80,00 a título de tributo, R\$50,00 a título de multa moratória e R\$10,00 a título de juros moratórios, ou efetuasse o pagamento de R\$150,00 a título de tributo, R\$10,00 a título de multa moratória e R\$5,00 a título de juros moratórios? Qual seria a proporcionalidade a ser observada, na restituição, entre tributo, juros moratórios e penalidade pecuniária?

(...)14. Conforme já mencionado, é o CTN que, ao dispor sobre a repetição do indébito tributário, indiretamente determina a proporcionalização do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas do débito por ele pago(...)"

Neste mesmo sentido, cita-se trecho CONCLUSÃO do PARECER/PGFN/CDA N° 1.936/2005:

"26 – Ante o exposto, tendo em vista que a **adoção do "sistema de amortização linear" não encontra respaldo na legislação citada, que o "sistema de amortização proporcional é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, que a própria Secretaria da Receita Federal (Nota Cosit n° 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido** e que os créditos tributários submetidos ao método da amortização linear carecem de liquidez e certeza..." (grifei)

Com este mesmo entendimento, citam-se trechos do PARECER PGFN CAT N° 74/2012:

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 n° 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 dizelo 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 expresse 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).

146. Eis, então, que, por força do artigo 14 da já referida Lei nº 11.488, de 2007, veio a se modificar radicalmente esse regime.

147. Com a nova redação que se seu deu ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, restou suprimida, do inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória". Desse modo, tal hipótese (que é a versada na consulta) deixou de ensejar a aplicação da prefalada multa de ofício (de 75% ou de 150%, conforme o caso), sendo, outrossim, revogado o inciso II do § 1º do mesmo artigo 44, que ordenava, como já apontamos, a cobrança de forma isolada dessa multa.

148. Confira-se a nova dicção do artigo 44, no trecho que interessa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

I - (revogado)II - (revogado)

[...].

149. Com isso, passou ser plenamente aplicável a imputação proporcional na hipótese aqui versada, representando, assim, o novo regime importante avanço legislativo no cumprimento dos ditames do artigo 163 do CTN.

150. Eis porque tem razão a SRFB ao afirmar, em sua consulta, que a alteração promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, veio viabilizar a imputação proporcional de pagamento

na hipótese nela versada — deixando-se de lado a chamada "imputação linear". (grifei)

Portanto, pelo exposto, deve ser aplicado o "sistema de imputação proporcional", como fez a fiscalização, e não o "sistema de amortização linear", como pretende o interessado.

In casu, restou caracterizada, após a imputação proporcional do pagamento postergado, a falta de recolhimento do saldo devedor objeto do lançamento de ofício, com a aplicação da multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)"

Observe-se, mais uma vez, que a nova redação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

No caso presente, os pagamentos postergados efetuados pelo interessado em 2008 e 2009 não abrangeram o valor total do débito em 2007, não restando à fiscalização alternativa senão a de se valer da imputação proporcional para ajustar tais valores aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre o tributo, a multa moratória e os juros moratórios, e formalizando de ofício a exigência do tributo remanescente.

A respeito da matéria, traz-se à colação, em contraponto aos acórdãos mencionados na impugnação, decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

16327.004099/200246 Recurso nº 148.714 Especial do Procurador Acórdão nº 910100.426– 12 Turma Sessão de 03 de novembro de 2009 Matéria IRPJ E OUTRO (...) Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica Ano-calendário: 1998 1 FALTA DE ADIÇÃO DE PERDAS NA REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. As perdas de bens do ativo permanente só podiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da realização do bem.

Até lá, o procedimento correto deveria ser a constituição de uma provisão para perdas, a qual, ao teor do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, são indedutíveis.

As disposições da SUSEP não podem se sobrepor à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. Acata-se a alegação de postergação do pagamento do tributo quando o sujeito passivo demonstra

que levou à tributação a base de cálculo objeto do lançamento de ofício e recolheu o tributo em períodos posteriores. O efeito desse reconhecimento dá-se pelo ajuste nos valores lançados, no sentido de se deduzir do tributo lançado, aquele que foi efetivamente pago a posteriori, **adotando-se, para tanto, o método da imputação proporcional** (destacou-se).

É de se notar, portanto, pelos demonstrativos de IRPJ e de CSLL dos autos de infração, que a autoridade fiscal observou de forma esbarrada a norma legal, não havendo erro na apuração do tributo postergado.

Este posicionamento, expresso pelo ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, foi renovado nesta 1ª Turma, no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.2315, com o seguinte acréscimo ao final:

Assim, em que pese os argumentos dispendidos pelo contribuinte, a imputação proporcional não é ilegal. Não faria o menor sentido quitar integralmente o principal e os juros decorrentes e manter, exclusivamente, a multa de mora. Por ser um consectário legal, na medida em que incide sobre o principal, não poderia a multa de mora remanescer sozinha no caso concreto.

Poder-se-ia argumentar, neste ponto, que o art. 354, do Código Civil, tem regra diferente, na medida que determina primeiro o pagamento dos juros e, somente depois, do capital. Contudo, nos termos da Súmula STJ 464, “a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária”.

Desta forma, a imputação proporcional na esfera tributária é técnica legal para que todo o valor do crédito do contribuinte seja utilizado e o eventual saldo devedor esteja distribuído de maneira adequada entre principal, juros e multa devidos.

Assim, evidenciada a correção do procedimento pautado em imputação proporcional, não merece reparos o acórdão recorrido.

Com estes fundamentos, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

III – MÉRITO

No mérito as matérias recorridas são:

- i. O fato gerador das contribuições incidentes sobre a importação
- ii. Denúncia Espontânea

II.1 O fato gerador das contribuições incidentes sobre a importação

A questão posta nos presentes autos cinge-se à exigência das contribuições PIS-importação e Cofins-importação, ambas acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, decorrente da imputação proporcional de pagamentos.

Como se vê pela descrição dos fatos do auto de infração, o lançamento foi efetuado para constituir a exigência, não da multa de mora em si mesma, mas sim da contribuição que foi recolhida a menor, por não ter sido paga com o total dos acréscimos legais. A impugnante recolheu o tributo com juros de mora, deixando de recolher a multa de mora.

A recorrente defende que o fato gerador das contribuições de importação (PIS/COFINS) ocorre na "data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo" (Art. 4º, I, Lei 10.865/2004) e que, no caso de despacho antecipado, o registro inicial é provisório.

Entende que o fato gerador "real" ou "definitivo" só se materializa com o conhecimento do valor real do produto, após as análises e cotações – previsto no Art. 22 da IN 327/2003, que permite a declaração de valor estimado quando o valor aduaneiro não for definitivo.

Afirma não ter ocorrido "atraso ou demora no recolhimento", nem "ilícitos tributários", pois a empresa agiu conforme as normas ao retificar e pagar as diferenças assim que os valores definitivos foram apurados.

Cita a Instrução Normativa n.º 327/2003 da SRF, notadamente seu art. 22 e parágrafo primeiro.

Razão não assiste à recorrente.

A própria Instrução Normativa RFB n.º 327/2003 consigna expressamente no §3º do art. 22:

§ 3º **O pagamento da diferença** de impostos, devida em razão da retificação de que trata o § 1º deste artigo, **será efetuado com os acréscimos legais previstos para recolhimento espontâneo.** (destaque nosso)

Ao contrário do entendimento da Recorrente, o fato gerador das contribuições em tela ocorre na data do registro da declaração de importação, conforme o disposto no art. 4º, inciso I da Lei n.º 10.865/2004.

A incidência dos acréscimos legais quando do pagamento da diferença de impostos decorrente da alteração da base de cálculo daquela provisoriamente apresentada junto com a DI para a base de cálculo definitivamente fixada quando sua retificação é prevista, também no *caput* do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 175/2002:

Art. 8º Na hipótese de retificação da declaração de importação o importador deverá apresentar a respectiva solicitação à unidade local da SRF responsável pelo despacho aduaneiro, instruída com os documentos justificativos e, quando for o caso, do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) que comprove o **recolhimento da diferença de impostos apurada, com os acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos**, no prazo de vinte dias, contado da assinatura do Termo de Responsabilidade referido no § 1º do art. 4º. (destaque nosso)

Desta forma deve ser mantida hígida a decisão recorrida.

O procedimento é referendado pelo Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CAT/ n.º 74/2012, cuja ementa dispõe:

PARECER PGFN/CAT/Nº 74/2012 Imputação de pagamento. Art. 163 do Código Tributário Nacional - CTN. Pagamento do crédito tributário após o seu vencimento, sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora. A imputação proporcional e a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007.

...

3.A dúvida que se apresenta, relacionada ao Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008, é se este tem aplicação nas hipóteses de imputação proporcional, posto que o foco foi a análise da vigência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, no tempo. Assim, embora o parecer em tela não trate especificamente da imputação, o

questionamento é no sentido da validade da aplicação da imputação proporcional quando há um pagamento efetuado em atraso, ao se apropriar parte do valor pago como quitação do principal, outra parte como pagamento da multa de mora e ainda outra parte como juros de mora, sendo a diferença cobrada com multa de ofício. Isso porque há interpretação no sentido de a imputação proporcional ter sido afastada, conforme abordar-se-á à frente, o que vai de encontro ao entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

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.

129. Anote-se, *em passant*, que, na esfera federal, há a previsão da incidência de multa de mora sobre débitos tributários não pagos no vencimento. Ela corresponde a 0,33% por dia de atraso, até o teto de 20%, consoante dispõe o artigo 61, caput e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º,3 a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.”

131. **É, com efeito, fora de dúvida que a situação em que se dá “o pagamento do débito tributário após o seu vencimento sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora” enquadra-se perfeitamente no conceito de “pagamento de débito tributário após o seu vencimento em valor insuficiente para saldá-lo integralmente”, que gera a necessidade de efetuar-se a imputação proporcional de pagamento.**

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, isto é, o valor não pago, para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança.

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao recurso voluntário na matéria.

II.2 Da denúncia espontânea

A recorrente afirma que realizou a retificação das DIs e o recolhimento das diferenças de PIS/COFINS "JUNTAMENTE COM OS JUROS DE MORA DEVIDOS" por iniciativa própria, antes de qualquer ação fiscal, o que configuraria denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, e excluiria a responsabilidade por infrações, e, conseqüentemente, a aplicação de multa de mora.

Cita acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes que dariam suporte a sua pretensão, notadamente o Acórdão n.º 301-32-696, de 26 de abril de 2006.

Reforça que o art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional prevê que a observância das normas tributárias exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora.

Em que pese a argumentação da recorrente, a incidência da multa de mora não pode ser afastada uma vez que se encontra expressamente prevista na legislação regente da matéria.

Ademais, não há que se falar em aplicação do instituto da denúncia espontânea quando o contribuinte está a observar o previsto nas normas legais e recolher o tributo devido que, *in casu*, deve estar acompanhado dos ônus moratórios.

Tal procedimento não configura a autoconfissão da prática de infração à legislação tributária, o que, caso ocorresse, permitiria a aplicação do instituto da denúncia espontânea, ou nas palavras de Aliomar Baleeiro, “(h)á nessa hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração”¹.

Desta forma ausente a infração a qual a recorrente poderia auto confessar, não se aplica o previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao recurso voluntário na matéria.

IV – DISPOSITIVO

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa

¹ BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 13ª Ed., Ed. Forense: 2015, pág. 1.168