



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

Processo n° 13897.000513/2003-76
Recurso n° 882.605 Voluntário
Acórdão n° **1803-00.890 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 26 de maio de 2011
Matéria AUDITORIA DCTF
Recorrente COBRAM CIA. BRASILEIRA DE MARKETING S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/1998, 31/12/1998

AUDITORIA DE DCTF.

Sujeitam-se ao lançamento de ofício as diferenças de imposto apuradas em auditoria de DCTF em virtude de recolhimento em atraso do tributo.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Conforme exposto no Parecer PGFN CDA n° 1.936/2005, a imputação proporcional é o único método afeiçoado aos princípios esculpidos no Código Tributário Nacional para apurar diferenças decorrentes do recolhimento em atraso de tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento a multa de mora isolada no valor de R\$ 154,60, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Selene Ferreira de Moraes e Sérgio Rodrigues Mendes.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira De Moraes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes (Presidente), Sérgio Rodrigues Mendes, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Meigan Sack Rodrigues e Victor Humberto da Silva Maizman.

Relatório

COBRAM CIA. BRASILEIRA DE MARKETING S/C LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida pela DRJ CAMPINAS (SP), interpõe recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma da decisão.

Adoto o relatório da DRJ por bem retratar os fatos.

Trata-se de auto de infração eletrônico, decorrente do processamento da DCTF do ano-calendário de 1998, lavrado em 13/06/2003, exigindo crédito tributário correspondente à falta de recolhimento de imposto de renda pessoa jurídica, acrescido da multa de ofício e juros de mora, além de multa de mora e juros de mora isolados, tudo no valor de R\$1.265,02, demonstrados nos relatórios de fls. 05/12.

2. A exigência fiscal está baseada nos seguintes fundamentos legais, conforme consta do documento de Fls. 04:

"DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL - IRPJ/1998.

FALTA DE RECOLHIMENTO OU PAGAMENTO DO PRINCIPAL, DECLARAÇÃO INEXATA, conforme Anexo III "DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A PAGAR", em anexo.

Receita 2089 - 01/01/1998 - 31/12/1998 - ART 27 E PARS DL 5844/43; ART 25 L 8981/95; ARTS 1 E 3 E PARS 1, 2 (C/ALT ART 4 L 9430/96) E 3 L 9249/95; ARTS 1, 4, 5 E PARS 1, 2 E 4, ART 19 PAR 7, ART 25 E INCS, E ARTS 51, 53, 54, 55, 60 E 70 PAR 3 E INC III Lei 9430/96; ART 69 Lei 9532/97.

MULTA VINCULADA: ART 160 L 5172/66; ART 1º Lei 9249/95; ART 44 E INC I E PAR 1 INC I Lei 9430/96.

JUROS DE MORA: ART 160 L 5172/66; ART 43 PAR UN L 9430/96; ART 9 Lei 10426/02.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS (Multa de Mora parcial e/ou Juros de Mora parcial ou total), conforme Anexo IV- "DEMONSTRATIVO DE MULTA E/OU JUROS A PAGAR - NÃO PAGOS OU PAGOS A MENOR", em anexo.

JUROS: ART 160 L 5172/66; ART 1 L 9249/95; ART 43 L 9430/96.

MULTA: ART 160 L 5172/66; ART 1 L 9249/95; ARTS 43 E 61 E PARS 1 E 2 L 9430/96."

3. Inconformada com a exigência fiscal, da qual foi cientificada em 17/07/2003, • conforme AR de fls. 25, a contribuinte, por seu

representante legal, interpôs, em 28/07/2003, impugnação de fls. 01, com a seguinte argumentação:

"Ao recebermos o Auto de Infração, acima mencionado, constatamos e esclarecemos o que segue:

-Débito n. 8157645, referente IRPJ - Período 01-07/1998, com saldo em aberto de R\$314,72, informamos que as cotas foram devidamente recolhidas junto ao Banco Real S/A, nos seus respectivos vencimentos, conforme demonstramos:

Total do IRPJ apurado - R\$115.825,38, dividido em 03 (três) cotas (-) IRPJ retido p/Órgão Público R\$ 5.019,54 declarado em DCTF Saldo a Recolher R\$ 110.805,84

1ª cota paga em 30.10.1998 R\$ 33.588,92

2ª cota paga em 30.11.1998 R\$ 38.608,46+juros de R\$386,08

3ª cota paga em 29.12.1998 R\$38.608,46+juros de R\$1.401,19

Total recolhido R\$110.805,84

Para sua análise, anexamos à presente, cópia dos respectivos DARF quitados.

4. Requer, ao final, seja acolhida a impugnação, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

5. Às fls. 30, despacho da autoridade administrativa, dando conta da revisão de ofício efetivada no lançamento, à vista das cópias dos Darf apresentadas, resultando nos demonstrativos de consolidação e recálculo de fls. 26/29.

A DRJ CAMPINAS/SP, através do acórdão 05-22.299, de 01 de julho de 2008 (fls. 43/47), julgou parcialmente procedente o lançamento, ementando assim a decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA • JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/1998, 31/12/1998

DCTF. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Comprovado que a contribuinte optou pelo pagamento do imposto em 3 (três) quotas, realizando o recolhimento da primeira, com a dedução integral do imposto de renda retido por órgão público, quando o correto seria efetuar essa dedução do imposto devido, parcelando o saldo a pagar, mantém-se o lançamento da diferença encontrada, decorrente dessa anomalia de cálculo, além da alocação efetivada pelo Fisco.

MULTA DE OFÍCIO VINCULADA.

Em face do principio da retroatividade benigna, exonera-se a multa de ofício no lançamento decorrente de pagamentos não comprovados, apurados em declaração prestada pelo sujeito passivo, por se configurar hipótese diversa daquelas versadas no

art. 18 da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003.

MULTA DE MORA.

De forma análoga ao principal mantido, a multa de mora deve ser exigida, em decorrência da irregularidade na apuração das quotas a pagar, o que motivou a alocação de Darf recolhido em data posterior ao vencimento da primeira quota, com o conseqüente lançamento da multa de mora, equivalente ao atraso verificado.

JUROS DE MORA.

Comprovado que ocorreu erro no preenchimento de DARF, no qual foi inscrito código de receita correspondente à de multa de mora, quando o correto seria o de juros de mora, cancela-se o lançamento, efetivando-se a apropriação do valor recolhido, nessa condição, para a quitação da quantia exigida.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão em 21/12/2009, conforme Aviso de Recebimento – AR (fl. 89), apresentou o recurso voluntário em 18/01/2009 - fls. 54/55, onde reitera os argumentos da inicial de que nada deve à Fazenda Nacional, pois recolheu o imposto devido em três quotas conforme já comprovado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walter Adolfo Maresch

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata o presente processo de lançamento de ofício IRPJ decorrente de auditoria de DCTF referente o 3º Trimestre de 1998, cujo imposto foi recolhido em três parcelas sendo que foi recolhido integralmente o montante em valores nominais mas incorretamente em virtude do recolhimento a menor da primeira quota.

Constatou a auditoria eletrônica que foram recolhidos 03 parcelas do imposto devido correspondente ao 3º Trimestre/1998, tendo recolhido a primeira quota no valor de R\$ 33.538,92 e duas quotas no valor de R\$ 38.608,46 (sem considerar a taxa Selic), totalizando R\$ 105.805,84.

Fácil notar que as irregularidades apontadas tem fundamento no fato de que deveria a contribuinte ter recolhido 03 (três) parcelas iguais de R\$ 36.935,28, e que houve recolhimento com insuficiência na primeira quota e a maior nas duas quotas subseqüentes.

A bem lançada decisão de primeira instância, demonstrou passo a passo o cálculo adotado, alocando das parcelas pagas a maior (2ª e 3ª parcela) o valor necessário para extinção da 1ª quota, vencida em 30/10/1998, remanescendo assim, saldo de imposto a pagar correspondente a 3ª parcela no valor de R\$ 314,72 e multa isolada de mora de R\$ 154,60, decorrente do pagamento em atraso de parte da primeira quota.

A recorrente não se insurgiu acerca dos cálculos apresentados reprisando apenas as alegações da impugnação.

No entanto, considerando que a imputação proporcional é o único método legítimo de se apurar diferenças de imposto sobre recolhimentos efetuados em atraso dos tributos federais, conforme já reconheceu o Parecer PGFN CDA nº 1.936/2005 e que não é possível apurar acréscimos legais de forma isolada, deve ser afastada a exigência da multa de mora isolada de R\$ 154,60.

Com efeito, extrai-se do mencionado Parecer os seguintes excertos:

Ementa. 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.

(...)

7. Do exposto, à toda evidência, o raciocínio desenvolvido no âmbito da Secretaria da Receita Federal para fundamentar a

criação da chamada “Amortização Linear” não resiste a uma interpretação sistemática que leve em consideração o disposto no Código Tributário Nacional, como norma geral em matéria de legislação tributária. (...)

9. No que diz respeito ao artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, temos que o objetivo do legislador foi o de permitir o lançamento de ofício de todas as multas (multas de ofício e multas de mora), bem como dos juros de mora, de forma isolada ou conjunta, através da sistemática do chamado –auto de infração sem tributo. É de se observar que, tanto a multa (de ofício ou de mora) quanto os juros não estariam vinculados a um determinado valor de tributo, isto é, ocupariam no DARF o campo do valor principal e sobre eles é que incidiria o percentual de juros de mora previsto no parágrafo unido do art. 43 da Lei nº. 9430/1996.

10. Já o art. 44, I e § 1º, II da Lei nº. 9.430/1996 criou uma nova possibilidade para a Administração Tributária Federal ao determinar o lançamento de multa de ofício isolada decorrente do recolhimento do tributo atrasado sem o pagamento da respectiva multa de mora. Tal lançamento se dá sem o prejuízo do lançamento de forma isolada da multa de mora não paga, na forma do art. 43. Em ambos os casos não haveria vinculação a um determinado valor de tributo, isto é, ambas as multas ocupariam em DARFs distintos o campo do valor principal e sobre esse principal é que incidiria o percentual de juros de mora previsto no parágrafo único do art. 43 da Lei nº. 9430/96.

11. Desse modo, muito embora os artigos 43 e 44 da Lei nº. 9430/96 tenham criado novas práticas para a Administração Tributária Federal, não temos dúvida de que não determinaram o tratamento das três rubricas componentes do DARF (valor principal, multa e juros) como créditos estanques para efeito de imputação de pagamento. Isto porque não se deve confundir a rubrica ou campo do DARF ocupado com a natureza do crédito que lá tem lugar. Veja-se que o que a lei determina é que determinados créditos (multas de ofício, multas de mora não pagas, juros de mora não pagos) sejam lançados isoladamente, isto é, sem tributo, mas com a incidência de juros SELIC. Coincidentemente, para que tais créditos sejam lançados de modo isolado, deverão ocupar no DARF a posição de – principal - . Daí decorre que uma mesma rubrica ou campo do DARF pode abrigar créditos de tributos, multa de mora, multa de ofício ou juros de mora. Na prática, é o adjetivo – isolado - , que se opõe ao termo – vinculado -, que determina que certo tipo de crédito ocupará o campo reservado ao valor principal no DARF. Indubitavelmente, tal não implica de modo necessário na adoção de um método de amortização linha a linha do documento de arrecadação.

(...)

14. Na esteira da recomendação do uso da analogia como forma primeira de integração, para o caso em apreço, entendemos ser

de boa técnica jurídica a utilização do texto do art. 167 da própria norma geral de Direito Tributário, a saber (grifo nosso):

(...)

16. Essa mesma constatação foi feita pela Secretaria da Receita Federal através da aprovação da Nota Cosit n.º 106, de 20 de abril de 2004, que também fez considerações ao estudo sob exame, in litteris (grifo nosso):

'5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei nr. 5.172/66 – CTN, norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus artigos 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, verifica-se 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 de existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis: (...) 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 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 à restituição, na 'mesma proporção', dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis: (...). 10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se a 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.'

17. Com esses argumentos, não nos restam dúvidas de que o método de amortização proporcional é o único atualmente admitido pelo Código Tributário Nacional.

18. Sendo assim, partindo do princípio de que a lei não possui palavras inócuas, resta saber, para por termo às dúvidas levantadas pelo estudo elaborado pela SRF, em que hipóteses se efetivam as previsões do lançamento dos juros de mora isolados (art. 43 da Lei n.º 9.430/96) e do lançamento da multa de ofício isolada decorrente do recolhimento do tributo atrasado sem o pagamento da respectiva multa de mora (art. 44, I e § 1, II da Lei n.º 9430/96). Resolvidas essas controvérsias, também

consideramos por conseqüência resolvida a questão do lançamento conjunto das respectivas parcelas.

19. Para respondermos a essas questões devemos abandonar a seara administrativa e adentrar ao campo judicial, onde o crédito tributário, como um todo ou isoladamente em suas rubricas (tributo, multa, juros), pode ser impugnado. Hipoteticamente, qualquer contribuinte pode conseguir uma ordem judicial preventiva ou repressiva que, sob a pecha de ilegalidade ou inconstitucionalidade da exação, lhe permita não recolher determinada rubrica.

20. Desse modo, a realização do lançamento de é possível quando determinado contribuinte consegue ordem judicial para impedir a formação do seu crédito tributário com essa rubrica. O crédito vem a ser constituído, pago e extinto sem taxa de juros e, ao final do julgamento, decide-se que os juros eram sim devidos. Não resta alternativa ao órgão lançador que não lançar os juros isoladamente. Da mesma maneira ocorre quando o devedor consegue uma ordem judicial prévia para que não seja constituído o crédito tributário com a respectiva multa de mora e aquele vem a ser extinto por pagamento, decidindo-se, ao final do julgamento, que a multa era devida ab ovo. Neste caso, será lançada a multa de ofício isolada prevista no art. 44, I da Lei nº. 9430/96. Outra hipótese seria a obtenção pelo devedor de uma ordem judicial preventiva para o não recolhimento da multa de mora que, ao final da demanda, vem a ser revogada, ensejando o recolhimento da multa de mora em determinado prazo. O devedor, não o fazendo, estará sujeito à multa de ofício isolada de que trata o art. 44, I da Lei nº 9430/96.

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 nº. 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, entendemos que todos os créditos tributários submetidos ao método de “amortização linear” deverão ter a inscrição em Dívida Ativa da União negada ou, caso já realizada, anulada e serem devolvidos para a Secretaria da Receita Federal, acompanhados de cópia deste parecer.

Destarte, considero que a imputação proporcional é a única forma de se dar pleno atendimento à interpretação harmônica das regras contidas no Código Tributário Nacional nos casos de recolhimento de tributo em atraso, realizado com insuficiência em virtude da incidência dos acréscimos legais de juros e/ou multa de mora.

Assim, nos casos de recolhimento de tributo em atraso, deve ser considerado o recolhimento como um todo, aplicando-se a imputação proporcional, restando descabida a cobrança isolada de multa de mora.

Processo nº 13897.000513/2003-76
Acórdão n.º **1803-00.890**

S1-TE03
Fl. 99

De sorte que as multas de mora exigidas isoladamente em lançamento de ofício, devem ser canceladas por evidente ofensa às disposições contidas no Código Tributário Nacional que repelem a denominada “amortização linear”, acolhendo somente o método de “amortização proporcional” para exigência de diferenças havidas por recolhimento a menor de tributos federais em atraso.

Ante o exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso cancelando a exigência da multa de mora isolada no montante de R\$ 154,60.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch - Relator