



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.000113/2001-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.831 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 18/08/1998

MULTA DE OFÍCIO POR RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA. EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO POR RETROATIVIDADE BENIGNA. SUBSISTÊNCIA DA MULTA DE MORA. DETERMINAÇÃO POR IMPUTAÇÃO LINEAR. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que o lançamento de ofício demonstre o cabimento da multa de mora no recolhimento promovido em atraso, indicando a fundamentação legal correspondente e permitindo o direito de defesa ao sujeito passivo, a aplicação de retroatividade benigna para afastamento da multa de ofício, não mais prevista para aquela hipótese, está associada à subsistência da imputação proporcional como critério aplicável para determinação dos valores não recolhidos, de modo que a manutenção de eventual parcela de multa de mora não recolhida segundo esse critério resultaria em inovação no lançamento, inadmissível em sede de recurso voluntário, mormente se já ultrapassado o prazo decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a conselheira Andréa Duek Simantob, e, quanto ao mérito, os conselheiros Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz

Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 2202-00.991, na sessão de 8 de fevereiro de 2011, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA RETROATIVIDADE BENIGNA

A Lei nº 9.430, de 1996, em seu artigo 44, § 1º, inciso II, foi revogada pela Lei nº 11.488, de 2007, aplicando-se, por conseguinte, a fato pretérito, ainda não definitivamente julgado, a legislação que deixa de considerá-lo como infração, consoante dispõe o artigo 106, inciso II, "a", do Código Tributário Nacional.

PAGAMENTO EM ATRASO. JUROS DE MORA. EXIGIBILIDADE

Todo atraso no pagamento do crédito tributário enseja a cobrança de juros de mora, independente do motivo ou de quem tenha dado causa, conforme determinação expressa contida no art. 161 do CTN.

O litígio decorreu de lançamentos de multa e juros de mora isolados por recolhimento em atraso de imposto de renda retido na fonte (IRRF) de beneficiários em decisão judicial da 35ª Junta de Conciliação e Julgamento do Rio de Janeiro. Os valores teriam sido depositados a disposição dos beneficiários em 18/08/1998, mas o recolhimento do IRRF somente se deu em 15/12/1999 (e-fls. 136/141). A autoridade julgadora de 1ª instância declarou procedente a exigência (e-fls. 164/174). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a exigência de multa isolada (e-fls. 01/13 e 298/310).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 05/04/2011 (e-fl. 312), mas há registro de sua ciência em 18/04/2011 no termo anexo à decisão, mesma data de remessa dos autos ao CARF veiculando os embargos de declaração de e-fls. 314/319, nos quais suscitou omissão acerca da manutenção da multa de mora, em face da exoneração da multa de ofício exigida. Os embargos foram rejeitados conforme despacho às e-fls. 320/324.

Restituídos os autos à PGFN em 28/03/2012 (e-fl. 325), foram eles devolvidos ao CARF em 04/04/2012, veiculando o recurso especial de e-fls. 326/360, no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 363/365, do qual se extrai:

O apelo visa discutir a possibilidade de exigência da multa de mora, em substituição à multa de ofício isolada que foi excluída. Como paradigmas, foram indicados os Acórdãos 201-78.432 e 203-12.972.

No caso do acórdão recorrido, foi excluída da exigência a multa isolada, pelo recolhimento do tributo em atraso sem multa de mora. Na oportunidade, sequer foi cogitada a eventual substituição da multa de ofício isolada pela multa de mora.

Quanto ao paradigma representado pelo Acórdão 203-12.972, a Fazenda Nacional colaciona os seguintes trechos, visando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial:

Decisão

Pelo voto de qualidade, deu-se provimento parcial ao recurso com fins de afastar a multa de ofício e manter a multa de mora. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que cancelavam o lançamento. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Carlos Marcelo Eduardo Orsolon, OAB/SP 222242.” (destaques da Recorrente)

Ementa

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1997

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CTN, ART. 106, II. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 11.488/2007, ART. 14. RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM MULTA DE MORA. VALOR CONFESSADO EM DCTF. MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO.

Nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, não mais é devida a multa de setenta e cinco por cento sobre valor confessado em DCTF, ainda que pago com atraso. Face à retroatividade benigna, determinada pelo art. 106, II, do CTN, a alteração no referido art. 44, I aplica-se aos lançamentos anteriores ainda não definitivamente julgados.

IPI. VALOR CONFESSADO EM DCTF. RECOLHIMENTO EM ATRASO. MULTA DE MORA E JUROS. PROCEDÊNCIA.

O valor confessado em DCTF, mas pago com atraso, deve ser acompanhado da multa de mora e dos juros moratórios respectivos. Recurso provido em parte.” (destaques da Recorrente)

Voto

“Peço vênia para discordar do ilustre relator, por entender que na situação dos autos deve ser cancelada a multa isolada no percentual de 75%, mas no seu lugar deve ser exigida multa de mora. Reputo esta devida, inclusive, na hipótese de denúncia espontânea”.

“Pelo exposto, e ressaltando que é devida a multa de mora sobre parcelas do crédito tributário confessado em DCTF, mas recolhidas com atraso (isto independentemente de lançamento, como demonstrado acima), dou provimento ao Recurso para cancelar a multa de ofício isolada lançada e determinar a incidência da multa de mora.” (destaques da Recorrente)

O cotejo do acórdão recorrido com o paradigma não deixa dúvida, no sentido da caracterização da alegada divergência jurisprudencial: enquanto no recorrido sequer se cogitou da substituição da multa de ofício isolada pela multa de mora, no paradigma tal procedimento foi adotado, entendendo-se inclusive que para isso não seria necessária a formalização de lançamento.

Demonstrada a divergência, torna-se dispensável a análise do segundo paradigma.

Diante do exposto, com fundamento nos artigos 67 e 68, do Regimento Interno do CARE, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, DOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja discutida a possibilidade de exigência da multa de mora, em substituição à multa de ofício isolada que foi excluída.

À SECAM/2ª SEJUL/2ª CAM, para envio dos autos à DRF no Rio de Janeiro/RJ, para cientificar a Contribuinte do Acórdão nº 2202-00.991 (fls. 256 a 262) e do presente despacho, facultando-lhe o direito de, no prazo de quinze dias, oferecer Contra-Razões ao recurso da Fazenda Nacional e Recurso Especial, relativamente à parte do acórdão

que lhe foi desfavorável, conforme o art. 69 do Regimento acima. Ao final, que retornem os autos ao CARF, para prosseguimento.

A PGFN argumenta que o acórdão recorrido contraria a jurisprudência deste Conselho, reportando-se ao seguinte excerto do despacho que rejeitou os embargos antes opostos:

“Entendo, assim, que o acórdão guerreado não deixa margem a dúvidas, pois a relatora ao defender a impossibilidade da cobrança da multa de ofício isolada, em nenhum momento propôs sua substituição pela multa de mora, até porque, conforme esclarecido anteriormente, não cabe aos órgãos julgadores inovar lançamento com a substituição de enquadramento legal. Tampouco cabe alegar omissão no diz respeito à exigência da multa de mora, uma vez que esta não fazia parte do lançamento em discussão, razão pela qual o Colegiado não se manifestou quanto à sua aplicação, limitando-se a afastar a imposição da multa de ofício.

Não obstante a embargante argumente que a cobrança de multa de mora não depende de lançamento, verdade é que o crédito tributário exigido de ofício deve ser constituído e, no caso, a formalização de Auto de Infração sem tributo exigindo a referida multa está expressamente prevista no art. 43 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”.

Caracterizado estaria o dissídio em face do paradigma nº 201-78.432 porque:

O paradigma declinado tratava de questão assentada sobre as mesmas premissas fáticas do presente feito. Para melhor evidenciar a identidade das molduras fáticas, é importante fixar as seguintes referências comuns aos casos confrontados: a) foi afastada a exigência da multa de ofício objeto de lançamento tributário regularmente formalizado contra o contribuinte; b) a decisão de primeira instância “substituiu” a multa de ofício objeto de lançamento pela multa de mora, embora essa última não tenha sido objeto do lançamento.

Contudo, em que pese todas essas circunstâncias, o acórdão paradigma, em sentido diametralmente oposto ao acórdão recorrido, encampou a tese de que era legítima a “substituição” da multa de ofício pela multa de mora, pela autoridade julgadora, em função do disposto no art. 142 do CTN, pois verificado o atraso no adimplemento do crédito tributário é impositiva a exigência da multa de mora, em virtude de previsão legal.

Ademais, registrou expressamente que a exigência da multa de mora prescinde de lançamento, seja em procedimento espontâneo, seja como decorrente de intimação da autoridade tributária, por ser devida em todas as hipóteses de recolhimento com atraso.

Noutros termos, muito embora a multa de ofício tenha sido exonerada e a multa de mora e os juros de mora não tenham sido objeto de lançamento lavrado contribuinte, a exigência desses encargos moratórios foi mantida como simples decorrência de imposição legal. Com efeito, a decisão apontada como parâmetro manteve a multa de mora, desde logo, sem qualquer ressalva de possível cobrança posterior, tendo em vista que sua imposição decorre de lei, sendo prescindível o seu lançamento. A fim de melhor aclarar a divergência, confirmam-se excertos do voto condutor do julgado, *verbis*:

[...]

Inquestionável, portanto, a caracterização da divergência jurisprudencial a render ensejo à interposição e ao conhecimento do presente recurso especial.

No mérito, argumenta que *uma vez caracterizado pelo julgado o pagamento do tributo a destempo pelo contribuinte, devida é a aplicação dos juros de mora, assim como a incidência da multa de mora, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996*. Isto porque:

A natureza jurídica da multa é obrigacional. Pela teoria dos atos jurídicos, a multa que se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executa-se com prevalência de uma só vontade: a do credor. A multa fiscal, tendo caráter indenizatório ou de sanção penal é o instrumento que o Estado dispõe para compelir o

contribuinte, sujeito passivo da obrigação, à satisfazê-la. No caso da mora, tem por fim estimular o cumprimento de obrigações, tempestivamente. Na infração específica ela se assemelha à sanção penal comum, porque pune um ilícito.

O artigo 136 do CTN determina que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação é objetiva, como objetiva é a penalidade pelo seu descumprimento, devendo esta ser aplicada mesmo na hipótese de apresentação espontânea, se esta se deu fora do prazo estabelecido em lei.

No que diz respeito à possibilidade de exigência da multa de mora pela autoridade julgadora administrativa, sem que haja prévio lançamento fiscal da mesma, esta é possível, uma vez que **a incidência da multa de mora decorre da lei (art. 61, e §§ da Lei nº 9.430/96), automaticamente, sempre que ocorrido o inadimplemento ou adimplemento tardio da obrigação tributária, salvo na hipótese legal prevista no art. 63, §2º, da Lei nº 9.430/96.**

No presente processo, tanto a multa quanto os juros de mora são encargos legais que são exigíveis do contribuinte independentemente de constarem do auto de infração.

Se o contribuinte recolhe, espontaneamente, um tributo por ele devido, fora do prazo de vencimento, ele deverá calcular e recolher, juntamente com o principal, o valor da multa e juros de mora incidentes, independentemente de prévia autuação pelo Fisco.

Ademais, sendo da competência dos órgãos julgadores administrativos a revisão do lançamento, quanto ao aspecto do controle de legalidade, faz-se necessária a cobrança da multa de mora, quando devida por lei, se não constante do lançamento, por erro do fiscal autuante. Nesse caso, não se trata de constituição de crédito tributário por órgão julgador (para o qual não seria competente) e sim, revisão/controle de legalidade do lançamento tributário.

A incidência da multa de mora não pode, pois, ser ilidida por simples benevolência ou equivocada exegese, à revelia da legislação tributária, como bem dispõem as normas acima transcritas.

A multa de mora, configurado o inadimplemento da obrigação tributária, possui caráter irrelevável, sendo que a lei não faz qualquer ressalva a respeito. Assim, ao decidir pela exclusão desse acréscimo legal, resta evidente a afronta pela decisão recorrida à legislação de regência da matéria, sobretudo ao art. 61 da Lei nº 9.430/96 e ao art. 97 do CTN.

Cita também o paradigma nº 203-12.972 que, *a despeito de terem exonerado a exigência da multa de ofício, determinaram, sponte própria, a exigência da multa de mora em seu lugar e conclui que não há inovação no caso, pois, em atenção ao disposto no artigo 142 do CTN, a autoridade administrativa deve propor a penalidade a ser imposta, o que revela que a penalidade pode ser reduzida ou substituída por outra de menor gravame. Ainda deve-se ter em mira que a exigência fiscal não está definitivamente constituída em razão de impugnação do sujeito passivo na seara administrativa.*

O acórdão recorrido, assim, deve ser reformado para *exigência dos acréscimos legais devidos (multa de mora e juros de mora)*. Por esta razão, pede que o recurso especial seja conhecido e provido, para que *seja exigida a multa de mora*.

Cientificada em 27/07/2015 (e-fls. 372/373), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 07/08/2015 (e-fls. 459) nas quais destaca que a exoneração da penalidade se deu em razão da aplicação de retroatividade benigna, circunstância ausente no paradigma indicado, razão pela qual o recurso especial não deveria ser conhecido.

Suscita, também, ausência de prequestionamento da matéria, na medida em que *em nenhum momento esta discussão foi travada na decisão atacada*. De toda a sorte, argumenta que:

Ainda que pelo princípio da eventualidade se admitisse a incidência de multa no presente caso (como será demonstrado adiante, não há o que se falar em atraso no recolhimento do tributo), não caberia a revisão de ofício do auto de infração para a exigência da multa de mora nesta via estreita do Recurso Especial, cuja admissibilidade exige que haja divergência de interpretação de dispositivo legal.

Menciona que *outra pretensa divergência que a Recorrente aponta diz respeito à possibilidade de cobrança de multa em casos de pagamento em atraso de tributos declarados em DCTF*, e afirma a distinção em relação ao recorrido, que *não trata de tributo declarado e não pago no vencimento*, mas sim de *um depósito judicial para a garantia da execução das verbas trabalhistas, que não pode ser confundido com uma declaração de tributos, nem mesmo com um pagamento a ensejar a retenção de imposto de renda*.

No mérito, afirma a inexistência de recolhimento em atraso, na medida em que o depósito judicial representa, apenas, garantia do juízo, discordando da exigência de retenção do imposto naquele momento.

Requer, assim, que o recurso especial não seja conhecido e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

A Contribuinte também interpôs recurso especial (e-fls. 375/383), mas lhe foi negado seguimento em exame de admissibilidade (e-fls. 517/522). O agravo apresentado contra esta negativa (e-fls. 532/541) também foi rejeitado (e-fls. 590/599), com ciência à Contribuinte em 29/01/2018 (e-fls. 605).

Os autos foram sorteados para relatoria dos Conselheiros Demetrius Nichele Macei e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (e-fls. 612/613), mas com suas dispensas promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Não tem razão a Contribuinte quando aponta a inexistência de prequestionamento da matéria arguida em recurso especial. Embora o acórdão recorrido tenha se limitado a afastar a multa de ofício aplicada, a PGFN opôs embargos de declaração questionando a ausência de pronunciamento expresso sobre a manutenção da multa de mora, dado ser incontroverso que o pagamento do tributo ocorrera a destempo. E tais embargos foram rejeitados sob os seguintes fundamentos:

No caso dos autos, a discussão submetida ao Colegiado de segundo grau versava sobre a exigência de multa de ofício isolada e dos juros de mora lançados em decorrência do recolhimento em atraso de Imposto de Renda Retido na Fonte, sem os acréscimos legais (multa e juros de mora), fato este incontestado.

O voto condutor da decisão embargada, em item específico, analisou a aplicação da multa de ofício isolada exigida no caso de pagamento de tributo ou contribuição após o vencimento (fls. 259 verso a 260 frente e verso), sem o acréscimo da multa de mora, concluindo pela sua improcedência desta parte do lançamento, em razão do princípio da retroatividade benigna da lei (art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário

Nacional – CTN). Ao final, a relatora deixa claro que seu voto é no sentido de “*DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a Multa Isolada.*” (fl. 262).

Entendo, assim, que o acórdão guerreado não deixa margem a dúvidas, pois a relatora ao defender a impossibilidade da cobrança da multa de ofício isolada, em nenhum momento propôs sua substituição pela multa de mora, até porque, conforme esclarecido anteriormente, não cabe aos órgãos julgadores inovar lançamento com a substituição de enquadramento legal.

Tampouco cabe alegar omissão no diz respeito à exigência da multa de mora, uma vez que esta não fazia parte do lançamento em discussão, razão pela qual o Colegiado não se manifestou quanto à sua aplicação, limitando-se a afastar a imposição da multa de ofício.

Não obstante a embargante argumente que a cobrança de multa de mora não depende de lançamento, verdade é que o crédito tributário exigido de ofício deve ser constituído e, no caso, a formalização de Auto de Infração sem tributo exigindo a referida multa está expressamente prevista no art. 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Em resumo, o voto condutor expõe o entendimento da relatora da matéria, acompanhado pelos demais Conselheiros que compuseram o Colegiado a época do julgamento.

Concluo, assim, que não houve a alegada omissão do acórdão guerreado, mas tão somente uma interpretação contrária à pretendida pela Fazenda Nacional, não havendo, portanto, motivos para embargos, uma vez que estes não podem servir para reexame de matéria já devidamente apreciada pelo Colegiado.

Tais justificativas para a exigência de multa de mora não ter sido enfrentada no acórdão recorrido integram-se ao julgado e caracterizam o necessário prequestionamento para a pretensão da PGFN que é, em face dos paradigmas indicados, ver afirmada a exigência dos encargos moratórios (multa de mora e juros de mora), quando afastada a multa de ofício.

A Contribuinte também aponta dessemelhança entre os acórdãos comparados, vez que o acórdão recorrido se pautou em retroatividade benigna para exclusão da penalidade de ofício e, ademais, não *trata de tributo declarado e não pago no vencimento*, mas sim de *um depósito judicial para a garantia da execução das verbas trabalhistas, que não pode ser confundido com uma declaração de tributos, nem mesmo com um pagamento a ensejar a retenção de imposto de renda*.

No Acórdão nº 9101-004.652¹, a maioria deste Colegiado já negou conhecimento a recurso especial fazendário pautado nos mesmos paradigmas indicados, mas em face de exoneração de multa de ofício não só decorrente de retroatividade benigna do disposto no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 para compensações consideradas indevidas, como também em razão da existência de liminar em mandado de segurança cuja cassação ensejou o pagamento no prazo permitido pela lei para não aplicação da multa de mora.

Nestes autos, a discussão subsistente se refere a multa isolada de 75% por falta de acréscimo de multa de mora em recolhimento em atraso de IRRF, aplicada com fundamento nos arts. 43; 44, §1º, inciso II; e 61, §§ 1º e 2º, todos da Lei nº 9.430/96. O Colegiado *a quo* excluiu essa penalidade sob o entendimento de que *não há mais previsão para aplicação de Multa*

¹ Participaram do julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram no conhecimento as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Andréa Duek Simantob.

Isolada prevista na antiga redação do inciso II do §1º, do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, no caso de pagamento de tributo ou contribuição após o vencimento, sem o acréscimo da multa de mora. Já os juros de mora foram mantidos ante a confirmação do atraso no pagamento.

O paradigma n.º 201-78.432, de seu lado, tratou de exigência de tributos declarados em DCTF vinculados a compensação com crédito-prêmio de IPI. O lançamento dos débitos declarados se deu por força do art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, e a multa de ofício nele imposta teria deixado de ser exigível a partir da edição da Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003. Neste contexto, o Colegiado referiu outros atos administrativos que afirmaram válido o lançamento e o cabimento, apenas, da exclusão da multa de ofício, *aplicando-se, entretanto, a de mora, se for o caso*. E, tendo em conta que a decisão de 1ª instância já substituíra a multa de ofício pela multa de mora, validou este proceder por força do art. 142 do CTN, segundo o qual *a autoridade tributária deve propor a penalidade a ser aplicada, o que revela que a penalidade pode se reduzida ou substituída por outra de menor gravame*. Neste contexto, o Colegiado concluiu que:

A legislação prevê, ademais, que qualquer recolhimento efetuado com atraso deva ser acompanhado de multa de mora. É uma regra geral.

Como não se trata de procedimento espontâneo, é indubitoso, no caso dos autos, que alguma multa seria devida.

Se não a de ofício, certamente a de mora. Dessa forma, o Acórdão de primeira instância apenas substituiu a multa aplicada no caso específico do auto de infração pela multa mais genérica, devida em relação a todos os recolhimentos efetuados com atraso.

Dessa forma, por ser devida em todas as hipóteses de recolhimento com atraso, em procedimento espontâneo ou decorrente de intimação da autoridade tributária, a multa de mora prescinde de lançamento para ser exigida.

Nota-se que o referido paradigma analisa exoneração de multa de ofício exigida conjuntamente com o tributo em lançamento de ofício de débito declarado. Daí concluir que o recolhimento efetuado em atraso deve ser acompanhado de multa de mora, e que a subsistência desse acréscimo moratório na exclusão da multa de ofício nem mesmo precisaria ser afirmada, porque necessariamente integraria a cobrança do débito declarado.

No presente caso, porém, a multa de ofício foi exigida de forma isolada, vez que o IRRF já havia sido recolhido na data de vencimento tida por correta pela Contribuinte, mas em atraso, na visão da autoridade fiscal. Não há aqui, portanto, a premissa presente no paradigma de que o débito, porque declarado e não pago, seria necessariamente cobrado com o acréscimo de multa de mora. Confirma-se, dessa forma, que há dessemelhança em ponto determinante para a condução diferenciada do paradigma, razão pela qual o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Já o paradigma n.º 203-12.972, à semelhança do presente, teve em conta lançamento de multa de ofício aplicada em razão de recolhimento de COFINS em atraso, sem o acréscimo de multa de mora. Tendo em conta a mesma alteração legal que ensejou a aplicação da retroatividade benigna nestes autos, o Colegiado decidiu que:

Impõe-se o cancelamento da multa de ofício isolada lançada, a teor do que dispõe o art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15/07/2007, conversão da MP n.º 351, de 22/01/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96 de modo a determinar que não mais é devida a multa de setenta e cinco por cento sobre valor confessado em DCTF, ainda que pago com atraso. Face à retroatividade benigna, determinada pelo art. 106, II, do CTN, a alteração no referido art. 44, I aplica-se aos lançamentos anteriores ainda não definitivamente julgados, como o ora julgado.

A nova redação é idêntica à determinada pelo art. 18 da MP nº 303, de 29/06/2006. Esta MP mais antiga, no entanto, teve seu prazo de vigência encenado no dia 27/10/2006, por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional em até cento e vinte dias após sua edição.

Como já dito, julgo aplicável a multa de mora, mesmo nos casos de denúncia espontânea. Também assim no caso de valor confessado em DCTF, mas pago com atraso. A despeito das inúmeras posições em sentido contrário, julgo correta a sua aplicação pelas razões expostas adiante.

[...]

Pelo exposto, e ressaltando que é devida a multa de mora sobre parcelas do crédito tributário confessado em DCTF, mas recolhidas com atraso (isto independentemente de lançamento, como demonstrado acima), dou provimento ao Recurso para cancelar a multa de ofício isolada lançada e determinar a incidência da multa de mora. Os juros de mora não são exigíveis na situação dos autos porque o pagamento, embora com atraso, ocorreu no mesmo mês do vencimento.

Como se vê, para afastar efeitos de denúncia espontânea no caso ali em análise, o voto condutor do paradigma parte da premissa de que a multa de mora é exigível na exoneração da multa de ofício e, ao final, depois de justificar porque não teria ocorrido denúncia espontânea, conclui por substituir a multa de ofício pela multa de mora. A decisão do paradigma confirma esta conclusão:

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso com fins de afastar a multa de ofício e manter a multa de mora. Vencidos os Conselheiros, Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que cancelavam o lançamento. Designado e Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto.

Observe-se que no presente caso, da mesma forma, a Contribuinte também suscitou a ocorrência de denúncia espontânea, mas sua repercussão não foi analisada no acórdão recorrido porque a retroatividade benigna da revogação do dispositivo legal que autorizava a exigência de multa de ofício isolada na hipótese de recolhimento em atraso sem acréscimo de multa de mora ensejou, apenas, a exclusão da multa de ofício, e não a sua substituição pela multa de mora.

Assim, a divergência jurisprudencial está demonstrada em relação ao segundo paradigma.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, importa inicialmente observar que a discussão acerca do atraso no recolhimento está solucionada definitivamente nestes autos, vez que o Colegiado *a quo* apreciou as circunstâncias fáticas do caso concreto para afirmar o cabimento dos juros de mora, e o recurso especial interposto pela Contribuinte não teve seguimento.

Também a inexigibilidade de multa de ofício nas circunstâncias aqui presentes está afirmada no acórdão recorrido e confirmada na Súmula CARE nº 31 (*Descabe a cobrança de multa de ofício isolada exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, antes do início do procedimento fiscal*).

A questão que resta, portanto, é a possibilidade de subsistência da multa de mora no afastamento da multa de ofício isolada exigida em razão de recolhimentos em atraso sem o acréscimo da multa de mora. Caso se conclua por esta possibilidade, necessário seria o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos argumentos da Contribuinte quanto à caracterização de eventual denúncia espontânea, até porque seu reconhecimento neste momento seria incompatível com a manutenção, no acórdão recorrido, da exigência dos juros de mora que deixaram de ser recolhidos no pagamento em atraso do IRRF.

A PGFN argumenta que a *incidência da multa de mora* consta do art. 61 da Lei nº 9.430/96, afirma seu cabimento no cumprimento a destempo da obrigação tributária, e defende sua exigência pela autoridade julgadora administrativa, porque decorrente automaticamente da Lei, e também em razão da competência de revisão do lançamento que lhes é atribuída. Destaca o *caráter irrelevável* da multa de mora e conclui que *decidir pela exclusão desse acréscimo legal* ofende o art. 61 da Lei nº 9.430/96 e o art. 97 do CTN. Observa que *não há inovação no caso, pois, em atenção ao disposto no artigo 142 do CTN, a autoridade administrativa deve propor a penalidade a ser imposta, o que revela que a penalidade pode ser reduzida ou substituída por outra de menor gravame*.

Como se vê à e-fl. 140, o lançamento está pautado na *falta de recolhimento da multa de mora* e fundamentado, também, no art. 61, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96. Apenas que, em razão da vigência à época do art. 44, §1º, inciso II da Lei nº 9.430/96, a exigência foi elevada a 75% do tributo pago em atraso.

Neste contexto, a Contribuinte foi acusada de atraso no pagamento do tributo, foi cientificada das disposições legais que lhe impunham o acréscimo da multa de mora, produziu defesa contra estas acusações, e logrou sucesso no afastamento do dispositivo legal que determinava a exigência da multa de 75%, inclusive promovido de ofício pelo Colegiado *a quo*.

Diversamente do que defende a PGFN, o fato de o art. 142 do CTN mencionar que a autoridade administrativa apenas propõe a penalidade aplicável, não permite que a penalidade seja *reduzida ou substituída por outra de menor gravame* indistintamente. Tal somente será possível se não houver inovação em prejuízo à defesa do sujeito passivo.

No presente caso, tendo em conta os termos da autuação fiscal, a subsistência da multa de mora não caracterizaria qualquer inovação ou modificação de critério jurídico. Caberia, apenas, reduzir a penalidade aplicada de 75% para 20%.

Ocorre que também não tem razão a PGFN quando critica o afastamento da multa moratória sob a premissa de que seu recolhimento é devido porque seu pagamento independe de lançamento. Por certo, o sujeito passivo que promove um recolhimento em atraso pode, e deve, adicionar os encargos moratórios sem a necessidade de prévio lançamento destes valores. Mas, se este recolhimento não é promovido espontaneamente, o Fisco deve atuar para constituí-lo e assim agiu a autoridade lançadora nestes autos, delineando todos os contornos da penalidade cabível e permitindo, como defende a PGFN, sua redução ou substituição *por outra de menor gravame*, porque já indicada no lançamento.

A conduta da autoridade fiscal, contudo, observou o entendimento vigente à época, no sentido da imputação linear do pagamento ao débito e consequente exigência isolada dos acréscimos não recolhidos. A previsão de multa de ofício isolada por falta de recolhimento de multa de mora induzia esta interpretação. Mas, com sua revogação, prevaleceu o entendimento de que somente a imputação proporcional se prestava para determinação dos valores não recolhidos a partir de um pagamento parcial, como afirmado por esta Conselheira,

nos termos consolidados no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.093, reiterado nos Acórdãos nº 9101-005.129² e 9101-005.330³, a seguir transcrito:

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,

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício) e divergiram na matéria os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, e divergiram na matéria os Conselheiros Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella.

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 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 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 AT. 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 obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória 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, poderseia 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, chega-se 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 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).*

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 escorreita 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 9101-004.231⁴, 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.

Neste contexto, admitir a subsistência, no lançamento sob análise, do valor correspondente à multa de mora não recolhida pelo sujeito passivo significaria validar a imputação linear, contrariamente ao entendimento reafirmado por esta Conselheira em outros litígios. Esclareça-se que este entendimento é aqui aplicável ainda que tais precedentes se refiram à definição do critério de imputação a débitos compensados de direito creditório reconhecido, dado que, como afirmado na declaração de voto apresentada no Acórdão nº 9101-005.063⁵, o procedimento de base é irrelevante para definição do critério de imputação admitido pela legislação tributária:

Divergi da I. Relatora quanto ao conhecimento do recurso especial da PGFN porque vislumbro similaridade fática entre os acórdãos comparados e consequente dissídio jurisprudencial acerca da legislação que rege a imputação de pagamentos.

No acórdão recorrido, embora a questão precedente fosse de postergação do pagamento do IRPJ, a discussão se estabeleceu no procedimento a ser adotado para imputação de pagamento a um débito vencido. Isto porque, ao entender que a variação cambial ativa deveria ter sido oferecida à tributação em período anterior àquele em que tributada pela Contribuinte, a autoridade fiscal determinou o tributo devido no período que entende ser o de competência para o reconhecimento daquela receita, e imputou a este débito o tributo recolhido em relação ao período de apuração futuro, no qual a receita foi computada pela Contribuinte. Nesta imputação, a autoridade fiscal adicionou ao débito apurado no período de competência os acréscimos moratórios até a data do recolhimento promovido no período em que a receita foi computada pelo Contribuinte, e distribuiu este recolhimento proporcionalmente ao principal, multa e juros devidos, para determinar a parcela do principal que deixou de recolhida no período de competência e, assim, exigí-la com os acréscimos de ofício. Contudo, o Colegiado *a quo* entendeu que o recolhimento promovido no período em que a receita foi tributada pela Contribuinte deveria ter seu principal imputado apenas ao principal devido no

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no conhecimento do recurso especial os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Luis Henrique Marotti Toselli.

período de competência, exigindo-se separadamente os acréscimos moratórios que deixaram de ser recolhidos, por força do art. 43 da Lei nº 9.430/96.

Já no paradigma nº 202-18.737, embora o lançamento não se referisse a postergação de pagamento, mas sim a pagamento em atraso sem acréscimo da multa de mora, a discussão também se estabeleceu em torno do procedimento adotado para imputação do pagamento ao débito recolhido em atraso, e lá foi validada a técnica de adicionar ao débito os acréscimos moratórios devidos e distribuir o recolhimento proporcionalmente para determinar a parcela do principal que deixou de ser recolhida e, assim, exigi-la de ofício.

Assim, entendo irrelevante o fato de o acórdão recorrido ter analisado infração de postergação de pagamento e o paradigma infração de pagamento em atraso sem acréscimos moratórios. Em ambos os casos a determinação do valor exigível se deu por meio de imputação proporcional, sendo que esta técnica foi validada no paradigma e invalidada no recorrido.

A confirmar o dissídio jurisprudencial registro que já manifestei meu entendimento sobre a matéria tanto em face de exigências decorrentes de recolhimento em atraso sem acréscimos moratórios, como também de postergação no reconhecimento de receitas tributáveis. Neste sentido são, respectivamente, os votos proferidos nos Acórdãos nº 1101-00.443 e 1101-000.838.

No primeiro (1101-00.443), está consignado que:

[...]

E, de forma semelhante, no segundo acórdão (1101-000.838) constou que:

[...]

Vislumbro, assim, demonstrado o dissídio jurisprudencial acerca da repercussão do art. 43 da Lei nº 9.430/96 em face do que dispõem os arts. 163 e 167 do CTN, razão pela qual voto por CONHECER do recurso especial da PGFN.

Por todo o exposto, se incorreto o procedimento de imputação adotado no lançamento, a manutenção da multa de mora somente seria possível com o recálculo do valor não recolhido segundo o critério válido, a evidenciar inovação incompatível com a atuação no âmbito do julgamento administrativo em sede de recurso voluntário, aqui realizado em 08/02/2011, quando já ultrapassado o prazo decadencial relativamente à infração que tem por fato gerador a data de 18/08/1998 e por infração o recolhimento a menor em 15/12/1999.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

