



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000767/2008-51
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.854 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2021
Recorrente BANCO BARCLAYS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO.

Na hipótese de autuação fundada em postergação de pagamento de tributo, a autuação deve imputar o recolhimento postergado proporcionalmente ao valor do imposto devido.

Não há fundamento legal que ampare o alegado direito do contribuinte quanto à aplicação de imputação linear.

CSLL POSTERGADA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto à infração de IRPJ em face da postergação do pagamento deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL no caso).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “imputação proporcional”. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator.

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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.854 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.000767/2008-51

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 242/255) interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1101-000.837** (fls. 216/236), o qual negou provimento ao recurso voluntário conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

BASE DE CÁLCULO. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDAS JUDICIAIS E RESPECTIVOS JUROS. INDEDUTIBILIDADE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais não podem ser deduzidos para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os juros de mora incidentes sobre tais tributos e contribuições, acessórios a estes, seguem a mesma norma de dedutibilidade.

JUROS MORATÓRIOS. MEROS ACESSÓRIOS. NATUREZA DE PROVISÃO.

Os juros moratórios calculados sobre tributos que estejam com a exigibilidade suspensa, por serem meros acessórios, seguem a natureza do principal e, portanto, também têm a natureza de provisão.

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE.

No caso de postergação de imposto devido e recolhido em período posterior, a autuação deve imputar o recolhimento postergado proporcionalmente ao valor devido com os acréscimos moratórios previstos em lei, determinando o valor principal que, não recolhido, sujeita-se aos acréscimos devidos em procedimento de ofício. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional.

O litígio é decorrente de Autos de Infração (fls. 101/110) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2003, em razão da discordância quanto à dedução de juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (“TVF” - fls. 87/96), a autoridade fiscal concluiu pela ocorrência das seguintes infrações:

(i) *Dedução Indevida de Despesas com Juros Calculados sobre Tributos com Exigibilidade Suspensa*: Foram excluídos da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo Negativa da CSLL, valores relativos a despesas com juros calculados sobre tributos cuja exigibilidade encontrava-se suspensa (R\$ 2.982.681,28); e

(ii) *Dedução Indevida de Despesas com Juros Calculados sobre Tributos com Exigibilidade Suspensa – Postergação do Pagamento do Tributo*: Refere-se às despesas com juros calculados sobre tributos cuja exigibilidade encontrava-se suspensa, que foram deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2003, e foram revertidos em 2005 e 2006, no montante de R\$ 3.715.607,92 e R\$ 1.025.703,38, respectivamente. Para estes casos, foi aplicada a postergação do pagamento do tributo.

Irresignado com os lançamentos efetuados, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 117/132), alegando, em resumo, que:

- não há base legal para a tributação dos juros, ainda que calculados sobre tributos com exigibilidade suspensa. Nesse ponto, esclarece que *“o artigo 41 § 1º da Lei 8.981/95 (base da autuação) só menciona a indedutibilidade dos tributos e das contribuições não fazendo qualquer referência às atualizações monetárias decorrentes dessas espécies tributárias, portanto não existe vedação para a dedução efetuada.”*;

- mesmo que este não seja o entendimento adotado, o referido dispositivo só se aplica à apuração do lucro real e não ao resultado do exercício e nem tampouco ao lucro líquido, considerados como base de cálculo da CSLL;

- não há que se confundir as despesas com juros com “provisões”. Os juros caracterizam-se como obrigações tributárias decorrentes de lei, razão pela qual são dedutíveis em face do regime de competência, tenham ou não sido objeto de constituição de provisões; e

- houve indevida utilização pelo Fisco da sistemática de imputação para a apuração do crédito decorrente da postergação de pagamento.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ (fls. 143/160).

Ato contínuo, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 164/176), cujo provimento foi negado pelo referido Acórdão nº 1101-000.837 (fls. 216/236).

O sujeito passivo, então, apresentou o recurso especial (fls. 242/255), alegando que o acórdão recorrido conflitaria com outras decisões do CARF em quatro matérias, a saber: (1) “dedutibilidade dos juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa para fins de apuração de CSLL e IRPJ”; (2) “dedutibilidade dos juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa para fins de apuração de CSLL”; (3) “natureza jurídica dos valores deduzidos”; e (4) “inadequado critério de cálculo utilizado pelo Fisco no tópico “postergação”.

Por meio do despacho prévio de admissibilidade de fls. 360/371, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação às “matérias” 3) *Da natureza jurídica dos valores deduzidos* e 4) *Do inadequado critério de cálculo utilizado pelo Fisco*, sob a seguinte motivação:

(...)

3) Da natureza jurídica dos valores deduzidos

O Recorrente argumenta o seguinte:

Quanto à natureza jurídica dos valores referentes a juros de mora deduzidos pelo Recorrente, a d. decisão recorrida acolheu os argumentos expostos pela Fiscalização, entendendo que as despesas de juros incidentes sobre tributos teriam o caráter de provisão.

No entanto, como tratou de demonstrar no Recurso Voluntário, as despesas incorridas com juros de qualquer espécie decorrem de obrigações expressamente previstas em lei, que goza de presunção de constitucionalidade desde o seu nascedouro.

Isso significa que se a lei impõe ao contribuinte a obrigação de pagar juros, e se a fiscalização constitui crédito tributário a esse título, resta configurada a obrigação.

Nessas condições, essa exigência é considerada despesa incorrida, independentemente do fato de estar suspensa, e não de provisão.

Tendo a d. Fiscalização apontado que os fatos geradores dos tributos discutidos já teriam ocorrido, impõe-se a dedução dos juros objeto de exigência, até mesmo por uma questão de coerência.

O Recorrente traz como paradigma de divergência os Acórdãos nº **107-09.534**, 12/11/2008, e, nº **107-09.488**, de 16/09/2008, assim ementados, no que diz respeito à matéria:

Acórdão nº **107-09.534**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCRO REAL - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa -MEDIDAS JUDICIAIS - DEDUTIBILIDADE

O art. 41 da Lei 8.981/95 exige a adição ao lucro real dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa. Diferentemente da regra anterior constante do art. 8º da Lei nº 8.541/92, não há exigência de adição dos juros de mora calculados sobre o passivo discutido judicialmente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000

CSLL DISCUTIDA JUDICIALMENTE - NATUREZA DA CONTA PASSIVA

Não pode o fisco transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrentes de lei, caso dos tributos, somente pelo fato de, momentaneamente, estar a exação com exigibilidade suspensa. Inaplicável, portanto, o inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95 para fazer incidir o art. 2o da Lei 7.689/88. Também são dedutíveis os juros calculados sobre a conta passiva que registra CSLL discutida judicialmente.

Acórdão nº **107-09.488**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCRO REAL - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa -MEDIDAS JUDICIAIS - DEDUTIBILIDADE.

Conforme o caput do art. 41 da Lei 8.981/95, os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Quando os tributos e contribuições estão com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, nos termos do § 1º do mesmo artigo, a regra de dedutibilidade de que trata o caput do artigo, não se aplica ao principal. Não há base legal para que se exija a adição dos juros de mora calculados sobre o passivo discutido judicialmente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -CSLL

Ano-calendário: 2000

CSLL DISCUTIDA JUDICIALMENTE - NATUREZA DA CONTA PASSIVA

Não pode o fisco transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrentes de lei, caso dos tributos, somente pelo fato de, momentaneamente, estar a exação com exigibilidade suspensa. Inaplicável, portanto, o inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95 para fazer incidir o art. 2o da

Lei 7.689/88. Também são dedutíveis os juros calculados sobre a conta passiva que registra CSLL discutida judicialmente.

A conclusão no acórdão recorrido é que os juros moratórios calculados sobre tributos que estejam com a exigibilidade suspensa, por serem meros acessórios, seguem a natureza do principal e, portanto, também têm a natureza de provisão. Não dedutíveis.

Observa-se que, a decisão recorrida, trata de idêntica situação fática discutida nos paradigmas, no que diz respeito à dedutibilidade dos juros de mora calculados sobre os tributos com exigibilidade suspensa.

No acórdão recorrido o entendimento é no sentido de que as *provisões referentes a juros de mora ligados a tributos com exigibilidade suspensa têm natureza acessória e devem, por isso, submeter-se às mesmas regras de dedutibilidade impostas ao principal (tributo). Portanto, tais juros têm natureza de provisão e não de despesa incorrida.* Assim, indedutíveis, em face da aplicação do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95.

Já o entendimento consubstanciado nos paradigmas é que, *não pode o fisco transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrentes de lei, caso dos tributos, somente pelo fato de, momentaneamente, estar a exação com exigibilidade suspensa.* Inaplicável, portanto, o inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95.

Desse modo, pode-se constatar a divergência arguida, por meio do simples confronto das ementas dos acórdãos paradigmas com o decidido no acórdão recorrido.

Pelo exposto, considero comprovada a divergência jurisprudencial invocada, pelo que deve-se DAR seguimento à matéria tratada no item "3".

4) Do inadequado critério de cálculo utilizado pelo Fisco

O Recorrente alega que:

Conforme o argumento exposto em sede de Recurso Voluntário, verificada a postergação do pagamento do tributo caberia à d. Fiscalização lavrar o auto de infração para exigir apenas os valores correspondentes aos encargos moratórios, tal como previsto no artigo 43 da Lei n. 9.430/96.

No entanto, a despeito do dispositivo acima referido contemplar expressamente a exigência apenas das parcelas devidas a título de juros e multa de mora, não foi esse o procedimento adotado pela Fiscalização quando da lavratura do auto de infração.

Como consequência da sistemática de imputação, apurou-se saldo de tributo devido, acrescido de multa e juros moratórios.

O Recorrente aduz que o acórdão recorrido contraria o entendimento adotado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") Acórdão nº 9101-01.233, e no Acórdão nº 101-94.570, assim ementados, na parte que diz respeito à matéria:

POSTERGAÇÃO. PAGAMENTOS EFETUADOS NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.430/1996. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. INAPLICABILIDADE.

A partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional.

Na apuração do quantum devido, deve-se considerar, como valor do imposto ou contribuição postergados, a totalidade dos valores pagos no período subsequente, sem a dedução dos juros e multa de mora.

Acórdão 101-94.570

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS - TRIBUTAÇÃO - A partir da Lei 9.430/96, em caso de recolhimento de tributo após o período de competência (postergação do tributo), desacompanhado da multa de mora, não é mais aplicável o método de imputação.

O entendimento que prevalece no acórdão recorrido, conforme expresso em sua ementa, é que, *no caso de postergação de imposto devido e recolhido em período posterior, a autuação deve imputar o recolhimento postergado proporcionalmente ao valor devido com os acréscimos moratórios previstos em lei, determinando o valor principal que, não recolhido, sujeita-se aos acréscimos devidos em procedimento de ofício.*

Já nos acórdãos paradigmas, o entendimento é que, a partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional.

Diante do exposto, pode-se constatar a divergência arguida, por meio do simples confronto das ementas dos acórdãos paradigmas com o decidido no acórdão recorrido. O confronto dos fundamentos expressos nos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas evidencia que o Recorrente logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento à matéria tratada no item "4".

Após intimada, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 380/395). Não questiona o conhecimento recursal, pugnando pela manutenção da decisão ora recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Quanto ao conhecimento, entendo que o despacho prévio merece reforma no tocante à admissão da “matéria” 3) *Da natureza jurídica dos valores deduzidos*, uma vez que, na verdade, não se trata de discussão autônoma, mas que na verdade se confunde com as matérias 1 - *dedutibilidade dos juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa para fins de apuração de CSLL e IRPJ* e 2 - *dedutibilidade dos juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa para fins de apuração de CSLL*.

Dessa forma, e considerando que os primeiros *paradigmas* trazidos para caracterizar a divergência das matérias 1 e 2 – estas sim integrantes da lide - nessas matérias

foram considerados inábeis, a apreciação dos outros dois paradigmas (relativos à “matéria” 3) resta prejudicada à luz do RICARF¹.

Já com relação à matéria 4 - *inadequado critério de cálculo utilizado pelo Fisco no tópico “postergação”*, conheço do presente recurso nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 360/371.

Mérito

A divergência repousa na legitimidade ou não do critério de *imputação proporcional* adotado pela fiscalização, ao invés da *imputação linear* arguida como aplicável pela Recorrente.

Também trata-se de matéria conhecida e que foi julgada nessa Instância Especial em Sessão de julgamento do dia 02 de setembro de 2020. Nesta ocasião acompanhei o entendimento da maioria do Colegiado no sentido de ser legítima a aplicação da *imputação proporcional*.

Transcrevo, abaixo, o voto vencedor, proferido pela I. Conselheira Edeli Pereira Bessa na decisão referida (Acórdão **9101-005.093**):

(...)

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

¹ "Artigo 67 - (...)

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

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 quebra de isonomia entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais. Reforçou, ainda, que o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.

Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma 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 prevêem 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 Nº 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 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..." (grifei)

Com este mesmo entendimento, citam-se trechos do PARECER PGFN CAT Nº 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 nº 9.430, de 1996, mediante o seguinte exemplo: pagando o contribuinte, em MAI 2012, a quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) sem incluir, portanto, o valor da multa de mora, e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na linha do DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.

145. Tal procedimento não era insta 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 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 esmerada 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.

Nesse sentido, considero legítimo o método de *imputação proporcional* como critério de cálculo de tributos pagos em atraso.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “imputação proporcional” e, no mérito, nego provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli