



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 16327.001287/2006-46  
**Recurso nº** 261.880 Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-00.330 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de outubro de 2009  
**Matéria** Auto de Infração de CPMF (decadência, multa de ofício e juros de mora)  
**Recorrente** SANPREV SANTANDER ASSOCIAÇÃO DE PREVIDÊNCIA  
**Recorrida** TERCEIRA TURMA DA DRJ EM CAMPINAS/SP

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 18/09/1999 a 04/09/2001

**AUTO DE INFRAÇÃO. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.**

Nos termos da Súmula Vinculante 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008, é inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a regra que define o termo inicial de contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários dos tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação é a do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos a contar da data do fato gerador.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 18/09/1999 a 04/09/2001

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

Não é nulo o auto de infração originado de procedimento fiscal que não violou as disposições contidas no art. 142 do CTN, nem as do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

**AÇÃO JUDICIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. LIMINAR NÃO CONCEDIDA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO. DÉBITO EXIGÍVEL. PAGAMENTO ESPONTÂNEO EFETUADO FORA DO PRAZO LEGAL. SUJEIÇÃO À MULTA DE MORA.**

Os embargos de declaração interpostos contra decisão liminar que negou a segurança tem o efeito devolutivo, de sorte que a exigência não restou suspensa durante em que o referido recurso ficou aguardando julgamento. Caracterizada, portanto, a sujeição dos débitos à multa de mora, visto que o pagamento, espontâneo, foi efetuado sem referido acréscimo.

RECOLHIMENTO APÓS O PRAZO DE VENCIMENTO, SEM INCLUSÃO DA MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO AOS VALORES DEVIDOS. EXIGÊNCIA DA DIFERENÇA NÃO PAGA COM MULTA DE OFÍCIO.

A imputação proporcional de pagamentos efetuados espontaneamente pelo sujeito passivo é forma de amortização de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional, a teor do disposto nos seus artigos 163 e 167.

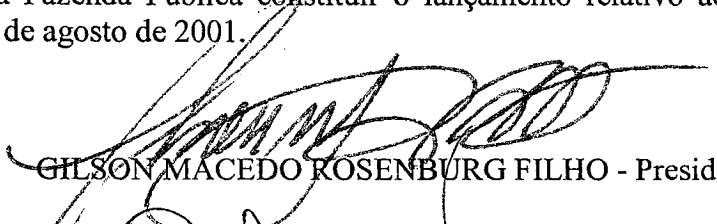
MULTA DE OFÍCIO DECORRENTE DA IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. PERCENTUAL CABÍVEL.

Sobre a parte do crédito tributário decorrente da imputação de pagamentos a multa exigida deve ser de 75%.

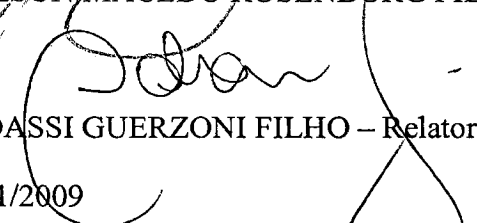
Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso na parte em que o mesmo versa sobre os efeitos dos embargos de declaração interpostos junto ao Poder Judiciário, vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento para reconhecer a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o lançamento relativo aos períodos de apuração anteriores a 30 de agosto de 2001.



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Presidente



ODASSI GUERZONI FILHO - Relator

EDITADO EM 06/11/2009

Participaram ainda do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

## Relatório

O Recurso Voluntário se insurgiu contra os termos do Acórdão nº 05-22.288, de 26 de junho de 2008, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, que manteve integralmente o lançamento consubstanciado pelo Auto de Infração científico ao sujeito passivo em 30/08/2006, relativo à CPMF dos períodos de apuração de 18 de agosto de 1999 a 04 de setembro de 2001, cujo crédito tributário, nele incluídos o principal, juros de mora e multa de ofício de 75%, montou a R\$ 512.052,16.

De acordo com a autora do procedimento o lançamento se refere a valores da CPMF que deixaram de ser pagos em virtude de medida judicial posteriormente revogada, e que, quando recolhidos espontaneamente pela autuada, o foram após o prazo legal estabelecido pelo inciso III, combinado com a letra "a" do inciso II, do art. 46 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000, sem, contudo, que se lhes tivessem sido adicionados os



valores correspondentes à **multa moratória** pelo atraso, prevista no inciso II do § 2º do art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 42, de 2 de maio de 2001.

Esclarece ainda a Auditora-Fiscal que, pelo fato de o pagamento efetuado pela autuada não ter se realizado com os referidos acréscimos moratórios cabíveis, seu montante não logrou extinguir o débito na sua integralidade, tendo sido, contudo, aproveitado por meio de **imputação**, de sorte que os valores constituídos no presente auto de infração correspondem aos saldos devedores remanescentes do referido aproveitamento, ou seja, tomou-se o valor pago – principal e juros - e confrontou-se com o valor devido na data do pagamento, assim considerado o principal mais a multa de mora e os juros, daí surgindo a diferença não recolhida, constituída de ofício e sobre a qual foram calculados juros de mora e multa de ofício de 75%.

Em relação à **decadência** arguida em sede de impugnação, a decisão recorrida se arvorou em julgados da Segunda Turma do STJ<sup>1</sup> e aplicou o disposto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, de sorte que considerou atingidos pelo referido instituto os lançamentos correspondentes aos períodos de apuração compreendidos entre 18/08/1999 a 31/12/2000.

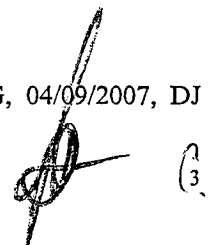
E, em relação ao questionamento da Impugnante quanto à **inaplicabilidade da multa e dos juros de mora** por conta de alegada suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face da interposição de embargos declaratórios à decisão do TRF que lhe cassara a liminar, e, conseqüentemente, da alegada inexistência de infração à legislação, bem como, por conta disso, do cabimento ao caso do disposto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento os considerou todos improcedentes por entender, primeiro, que os embargos de declaração possuem efeito apenas devolutivo, de sorte que, enquanto penderem de julgamento, na hipótese de sentença ou acórdão favorável à Fazenda, não há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e configura-se a inadimplência, e, segundo, que, embora tenha havido o pagamento espontâneo, este se deu desacompanhado da multa de mora, o que não permitiu a quitação do montante integral do débito, daí se mostrar correto o lançamento em questão.

Quanto à alegação da Impugnante de que deveria ser aplicada de forma retroativa a alteração promovida pela Medida Provisória nº 303, de 2006, na redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a instância ora recorrida argumentou que não tratou o presente caso da exigência isolada de multa de ofício e, que, portanto, não seria o caso de se recorrer a tal dispositivo legal.

Por fim, sustentou a DRJ que o procedimento de **imputação** de pagamentos realizado pela autoridade lançadora encontra respaldo no artigo 161 do Código Tributário Nacional.

No Recurso Voluntário a Recorrente alegou que a regra para o estabelecimento do prazo **decadencial** do lançamento da CPMF deve ser a do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional e não a do inciso I, do art. 173, do mesmo Código Tributário Nacional, o que implicaria em que também fossem considerados decaídos os lançamentos correspondentes aos períodos de apuração de janeiro a agosto de 2001.

<sup>1</sup> REsp nº 182241/SP, de 03/02/2005, DJ de 21/03/2005, p. 301, e REsp nº 973189/MG, 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262.



Inovando em relação aos termos de sua impugnação, a Recorrente passou a arguir a **nulidade** do auto de infração por considerar malferido o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, em face de, a seu ver, existir equívoco no montante do tributo devido apurado pelo Fisco, equívoco este que consistiria no fato de que o valor autuado deveria ter sido exatamente o valor da multa de mora não recolhida, de modo que não poderia ter se valido o Fisco da **imputação**, ao ver da Recorrente, figura não prevista pela legislação. Para a Recorrente, a partir da entrada em vigor do artigo 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como com a edição da Medida Provisória nº 303, de 2006, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que revogou parte do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deveria ter sido constituído o crédito tributário apenas com a **multa de mora** isolada no seu percentual de 20%. Nesse sentido, colacionou jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes que entende lhe socorrer.

Quanto ao mérito, insistiu em defender a idéia de que a multa moratória não pode lhe ser exigida por considerar ter efetuado o pagamento da CPMF dentro do prazo estipulado pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mais especificamente no § 2º do seu art. 63, haja vista que a interposição dos Embargos de Declaração teria o condão de tornar a exigibilidade do débito suspensa; ou seja, somente após a publicação do acórdão do julgamento dos seus embargos de declaração é que se poderia falar em decisão definitiva para fins de contagem do prazo de trinta dias a que se refere o citado § 2º. Colacionou decisões judiciais e administrativas que entende lhe socorrer.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

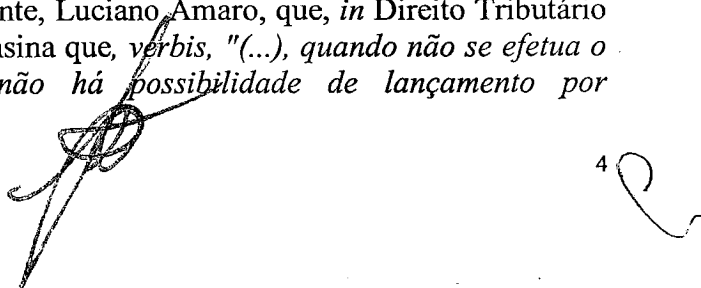
A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 07/08/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 05/09/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

### *Decadência parcial*

Como visto acima, de um lado, a instância de piso, por entender cabível ao caso a aplicação da regra constante do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, considerou decaídos os lançamentos correspondentes aos períodos de apuração de 18/08/1999 a 31/12/2000; e, de outro, a Recorrente, por entender cabível ao caso a aplicação da regra constante do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, pugna pela extensão da decadência para os períodos de apuração de janeiro a agosto de 2001.

Não obstante o posicionamento majoritário deste Colegiado em sentido contrário, tenho defendido a tese de que a adoção de um dos dois dispositivos legais citados acima depende da existência ou não de pagamento realizado pelo sujeito passivo, ou seja, em havendo, adota-se a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional; não havendo, a do inciso I, do artigo 173.

Na doutrina, invoco, inicialmente, Luciano Amaro, que, *in Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 2005, 11ª ed., p. 409, ensina que, *verbis*, "(...), quando não se efetua o pagamento 'antecipado' exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por



*homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o artigo 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito".*

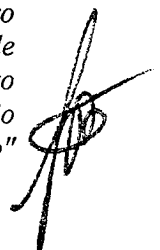
Sacha Calmon, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1999, p. 721, afirma que, *verbis*: "Nos impostos sujeitos a 'lançamento por homologação', contudo – desde que haja pagamento – ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º do art. 150, retrotranscrito. É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código Tributário Nacional considera esta inércia como homologação tácita, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão. (...))."(grifei)

Nessa mesma linha se posiciona Carlos Mário da Silva Velloso, in Decadência e prescrição do crédito tributário..., Revista de Direito Tributário, n. 9/10, p. 184-5, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979, ao afirmar que a homologação não tem lugar quando inexistente pagamento antecipado, pois o artigo 150, § 4º, só trata da hipótese de ter havido pagamento.

A jurisprudência do STJ é farta nesse mesmo sentido, a exemplo do julgado no REsp 678454/SC, Recurso Especial 2004/0088634-5, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 17/09/2007, p. 211, assim ementado:

*RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO NÃO ANTECIPADO PELO CONTRIBUINTE. INCIDÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.*

*1. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. No caso dos autos, não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, motivo pelo qual a Fazenda Pública estadual lavrou Notificação Fiscal em 25 de janeiro de 1988, pugnando por débitos de ICMS referentes ao período de janeiro de 1982. Assim, o prazo que o Fisco estadual possuía para efetuar o lançamento era até 1º de janeiro de 1988, tendo em vista que, na hipótese, o prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário é de cinco anos a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*



(art. 173, I, do CTN). Portanto, efetivamente se implementou a decadência, não havendo o que ser reformado no acórdão recorrido. 4. Recurso especial desprovido.

*Acórdão. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. (grifos meus)*

No presente caso, em que houve o pagamento, a regra do prazo decadencial é, portanto, a do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, razão pela qual e levando em conta que a ciência do lançamento se deu em 30/08/2006, deve ser dado provimento ao recurso de modo a serem considerados atingidos pela decadência todos os fatos geradores anteriores a 30 de agosto de 2001, o que, à vista das "*Folhas de continuação do auto de infração*" às fls. 158/170, implica dizer que remanesceu em aberto apenas o lançamento da CPMF do período de apuração completado em 04/09/2001, no valor original de R\$ 6,31.

#### ***Nulidade do auto de infração***

Não obstante esta matéria tivesse sido suscitada pela Recorrente apenas nesta fase processual, o que, em tese, caracterizaria a preclusão, deve ser conhecida e enfrentada por se tratar de questão de ordem pública.

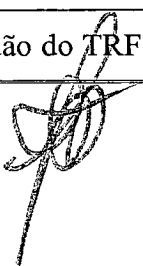
E, pela sua imbricação com as demais matérias questionadas pela Recorrente – pagamento fora do prazo, imputação do pagamento, multa de mora e multa de ofício – serão todas elas tratadas em conjunto, visto que interdependentes.

#### ***Pagamento espontâneo, porém, fora do prazo***

Toda a discussão neste processo gira em torno do pagamento espontâneo da CPMF efetuado pela autuada após lhe ter sido cassada a liminar que lhe garantira o direito de não sofrer a incidência da referida contribuição: se dentro do prazo, como ela entende ter feito, e, portanto, sujeita apenas aos juros de mora, como o fez, ou, se após o prazo, como entendeu o Fisco e a instância de piso recorrida, e, portanto, sujeita também ao acréscimo da multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, o que, neste caso, após a imputação proporcional, resultou no exsurgimento de valores da CPMF em não completamente quitados, daí a constituição de ofício dessas diferenças, acrescidas da multa de ofício e de juros moratórios.

A localização temporal dos principais eventos nos ajudará a formar a convicção sobre a primeira questão a ser enfrentada, que é a caracterização ou não do pagamento espontâneo efetuado fora do prazo legal. Para tanto, valeremo-nos do gráfico abaixo:

| <b>Data</b> | <b>Descrição do evento</b>                                                                                                                                                                       |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 28/06/2000  | Publicação do Acórdão do TRF da 3ª Região que deu provimento à apelação da União e à remessa oficial, cassando a segurança então obtida pela autuada no sentido de não sofrer a retenção da CPMF |
| 29/06/2000  | Interposição de Embargos de Declaração por parte da impetrante                                                                                                                                   |
| 30/08/2001  | Publicação no DJU do Acórdão do TRF 3ª Região não conhecendo dos Embargos                                                                                                                        |



| Data       | Descrição do evento                                                       |
|------------|---------------------------------------------------------------------------|
|            | de Declaração <sup>2</sup>                                                |
| 03/09/2001 | Circulação do DJU contendo a decisão do TRF que não conheceu dos Embargos |
| 12/09/2001 | Interposição de Recurso Especial e de Recurso Extraordinário              |
| 03/10/2001 | Recolhimento da CPMF por parte da empresa, com juros de mora.             |
| 19/12/2003 | Decisão do TRF 3ª Região não admitindo os Recursos                        |
| 17/03/2004 | Trânsito em julgado                                                       |

Com base nas informações acima destacadas, haveremos de definir se o recolhimento de 03/10/2001 ocorreu ou não dentro do prazo legal e o faremos a partir da análise da norma que o fixou, qual seja, os artigos 45 e 46 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25/08/2000, que dispunham:

*Art. 45. O valor correspondente à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, não retido e não recolhido pelas instituições especificadas na Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, por força de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito, posteriormente revogadas, deverá ser retido e recolhido pelas referidas instituições, na forma estabelecida nos artigos seguintes.*

*Art. 46. As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da CPMF deverão:*

*I - apurar e registrar os valores devidos no período de vigência da decisão judicial impeditiva da retenção e do recolhimento da contribuição;*

*II - efetuar o débito em conta de seus clientes-contribuintes, a menos que haja expressa manifestação em contrário:*

*a) no dia 29 de setembro de 2000, relativamente às liminares, tutelas antecipadas ou decisões de mérito, revogadas até 31 de agosto de 2000;*

*b) no trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial ocorrida a partir de 1º de setembro de 2000;*

*III - recolher ao Tesouro Nacional, até o terceiro dia útil da semana subsequente à do débito em conta, o valor da contribuição, acrescido de juros de mora e de multa moratória, segundo normas a serem estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;*

*IV (...) (grifei)*

<sup>2</sup> De acordo com a autuada, a circulação do referido jornal se deu somente em 03/09/2001.



7

Para o Fisco, o recolhimento da autuada ocorrido em 03/10/2001 se deu fora do prazo pois, a seu ver, a situação da empresa (que teve revogada a decisão judicial em 28/06/2000, portanto, antes de 31 de agosto de 2000) se enquadraria na regra da letra "a" do inciso II do artigo 46, que, combinado com o inciso III, implicaria no vencimento da obrigação em 04/10/2000.

Escorando-se em doutrina de Hely Lopes Meirelles e em julgados do STJ<sup>3</sup>, entendeu a instância de piso que os embargos de declaração não possuem caráter substitutivo da decisão embargada, antes integrativo, e de efeito apenas devolutivo enquanto penderem de julgamento, de sorte que não teria havido, no presente caso, a suspensão da exigibilidade, configurando-se a inadimplência apontada pelo Fisco.

Por sua vez, a autuada entendeu, presumo<sup>4</sup>, que sua situação (ciência do não conhecimento dos embargos de declaração somente em 03/09/2001) se enquadraria na regra da letra "b" do referido inciso II, que, combinado com o inciso III, implicaria no vencimento da obrigação em 03/10/2001, exatamente a data em que procedeu ao recolhimento, acompanhado apenas dos juros moratórios. Na verdade, explicitamente, a Recorrente entendeu que atendera ao disposto no § 2º do artigo 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe, *verbis*:

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (grifei)*

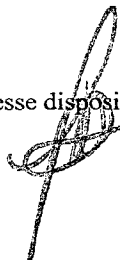
A seu ver, portanto, os valores da CPMF que recolhera em 03/10/2001 estavam com a sua exigibilidade suspensa por força da interposição dos Embargos de Declaração que, segundo ele, "interrompe o prazo para a interposição de outros recursos, o que implica em concluir que a sentença desafiada através de sua oposição não possui qualquer operatividade – máxime pela impossibilidade do Recorrente apresentar outros meios de defesa (recursos) inerentes ao ordenamento jurídico processual – até que os mesmos sejam efetivamente julgados". Além disso, defende a ideia de que antes do julgamento dos embargos de declaração não há entrega completa da prestação jurisdicional, visto que eles tem como finalidade precípua de extirpar vícios no julgado.

Pois bem!

Primeiramente, de se descartar a regra do § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, acima transcrito, pelo simples fato de que o presente lançamento a ela não se amolda, visto que não se trata aqui da "constituição de crédito tributário destinada a

<sup>3</sup> REsp 250.304, RS, DJ 04/09/2000.

<sup>4</sup> A autuada não se reporta especifica ou diretamente a esse dispositivo legal.



*prevenir a decadência, (...), cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do artigo 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966."*

Ora, quando da constituição do presente lançamento, que se deu em 30/08/2006, não mais havia qualquer provimento judicial garantindo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sendo certo, inclusive, que o trânsito em julgado da ação judicial, em favor do Fisco, ocorrera em 17/03/2004.

Em segundo lugar, me filio ao entendimento da instância de piso, que, escorada na doutrina de Hely Lopes Meirelles, posicionou-se na linha de que os embargos de declaração interpostos pela autuada, então impetrante do mandado de segurança, tem, e, no caso, tiveram, o **efeito devolutivo**, de sorte que, da data de sua interposição (20/06/2000) até a decisão do TRF que não lhes acolheu (30/08/2001), não houve a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nessa mesma direção, trago à baila ementa do voto vencedor proferido pelo Ilustre Conselheiro desta 4ª Câmara, Emanuel Carlos Dantas de Assis, quando da apreciação do Recurso Voluntário nº 128532, Acórdão nº 203-10.742, de 20/02/2006, voto de qualidade:

*Na ação mandamental, ao contrário do que acontece nas demais ações judiciais, de regra os recursos têm efeito devolutivo, tão-somente. Como ensina parte da doutrina, "O mandado de segurança tem rito próprio e suas decisões são sempre de natureza mandamental, que repele o efeito suspensivo e protelatório de qualquer de seus recursos."<sup>5</sup> Daí não caber cogitar na situação em tela, data vênia, dos arts. 739, § 1º, 791, I e 1.052 do Código de Processo Civil, que tratam dos embargos do devedor ou de terceiro.*

*É fato conhecido, todavia, a controvérsia acerca dos efeitos em que os Embargos de Declaração são recebidos, ante à ausência de norma expressa a respeito. A jurisprudência, até hoje, continua vacilante.*

*Apesar das divergências, convém ressaltar que o efeito suspensivo não se coaduna com o caráter de urgência próprio do Mandado de Segurança. Neste sentido a posição de J. Cretella Jr., ao afirmar que "A interposição de embargos declaratórios não impede a execução provisória da sentença nem a comunicação imediata da ordem à autoridade coatora." Daí me inclinar pelo recebimento dos Embargos de Declaração somente com efeito devolutivo, na companhia da jurisprudência que parece majoritária, e da qual o acórdão seguinte é exemplo:*

Mandado de Segurança. Administrativo. Recursos Hierárquicos Administrativos. Avocatória. Lei 4.886/65. Lei 8.212/91. Decretos 356/91, 612/92 e 2.173/97.

1. Ato advocatório anulado por falta de oportunidade para a defesa manifestar-se sobre o pedido, pode ser processado com

<sup>5</sup> Cf. MEIRELLES, Hely Lopes, Mandado de segurança..., 24ª ed. Atualizada por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, São Paulo, Malheiros, 2002, pp. 96.

19

obediência à segurança concedida assegurado ao administrado o exame da respectiva solução, concretizando-se os procedimentos necessários à advocatória.

**2. A Interposição de embargos declaratórios, por si, não tem efeito suspensivo, no caso, podendo ser executada imediatamente a segurança concedida, ultimando-se os procedimentos administrativos necessários à advocatória.**

3. Segurança denegada. (STJ, MS 6.634, DF, DJU 25.03.02)

*Na situação em tela, como o lançamento foi efetuado após a decisão do Tribunal Regional Federal contrária ao contribuinte, por não terem os Embargos de Declaração por ele interpostos efeito suspensivo, o tributo já se tornara plenamente exigível. Não se aplica, então, o art. 63 a Lei nº 9.430/96, sendo cabível a multa de ofício.*

Partindo-se, pois, dessa premissa, de que os embargos declaratórios interpostos pela autuada contra o Acórdão do TRF que lhe revogara a decisão liminar, o que, conforme apontado na tabela cima, ocorreu em 28/06/2000, é de se enquadrar o fato na regra prevista pela letra "a" do inciso II, do citado artigo 46 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000, que, combinada com a regra do inciso III do mesmo dispositivo, fixa o prazo de recolhimento da CPMF, que deixara de ser recolhida em face de decisão judicial posteriormente revogada, na data de 04/10/2000, o que, por sua vez, nos leva a concluir que o pagamento espontâneo efetuado pela autuada no dia 03/10/2001, apenas acompanhado dos juros de mora, isto é, sem a multa moratória, não logrou a adimplir por completo a obrigação tributária.

Neste ponto, portanto, e por depender o tópico seguinte do que nele restar decidido, voto pelo reconhecimento de que o prazo para o pagamento espontâneo de que dispunha a autuada a teor regra prevista pela letra "a" do inciso II, do citado artigo 46 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000, combinada com a regra do inciso III do mesmo dispositivo, vencera na data de 04/10/2000.

#### ***Imputação do pagamento***

Reconhecido, portanto, que o pagamento efetuado pela autuada em 03/10/2001, de R\$ 1.190.279,50, a título de principal, e de R\$ 204.623,80, a título de juros de mora, se deu desacompanhado da multa de mora pelo atraso, tratemos agora da matéria relacionada à forma com o que o Fisco determinou o montante do principal que restou em aberto.

E de que forma foram apuradas cada uma das importâncias da CPMF constituídas de ofício?

As planilhas de fls. 152/153 e o *Demonstrativo de Imputação de Pagamentos*, de fls. 181/195, evidenciam que o método utilizado pelo Fisco foi o da *imputação proporcional*, que, por sua vez, consiste em que as rubricas indicadas pelo contribuinte nas respectivas linhas do Darf são desconsideradas, de forma que se toma o valor total recolhido e o se distribui, proporcionalmente ao valor devido em cada uma das rubricas, a do principal, a dos juros de mora e a da multa de mora.

Todavia, queixou-se a Recorrente da imputação de pagamento realizada pela autora do procedimento fiscal, sob os argumentos, primeiro, de não existir embasamento legal



para tanto e, segundo, que o parágrafo único do artigo 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, autoriza a exigência de qualquer encargo de forma isolada (no caso, a multa de mora) que não tenha sido recolhido, ou seja, deveria o Fisco ter exigido a multa moratória isoladamente e não ter efetuado a imputação de seu pagamento de forma a fazer exsurgir um saldo a descoberto da CPMF em cada mês e sobre este saldo calcular a multa de ofício e juros de mora.

De fato, dentre os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam da extinção do crédito tributário pelo pagamento, quais sejam os arts. 156, I e 157 a 169, verifica-se que apenas o art. 163 trata da figura da "imputação", senão vejamos, *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".*

Da leitura desse dispositivo, observa-se que, de fato, não restou fixada uma regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, de maneira que, na mesma linha do que defendido pela Procuradoria da Fazenda Nacional em seu Parecer PGFN/CDA nº 1.936, de 2005, cumpre ao intérprete buscar integrar a lei tributária mediante o uso da analogia (inciso I do artigo 108 do Código Tributário Nacional), e, em assim sendo, de se recorrer à dicção do art. 167 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

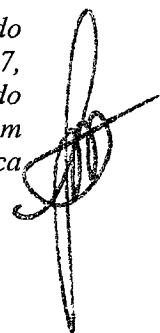
*Art. 167. A restituição total o parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.*

Assim, diz a PFN no referido Parecer:

*"15. Ora, se a restituição obedece a critério proporcional, por simetria, o pagamento também deverá obedecê-lo (...)"*

E, na sua ementa, encontramos:

*"Amortização linear. Impossibilidade. No silêncio do art. 163 do Código Tributário Nacional, aplica-se o disposto no art. 167, por analogia e simetria. Quando se trata da imputação do pagamento entre os valores do 'principal', 'multa' e 'juro', de um mesmo crédito tributário, a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional".*



Nessa mesma direção se posicionou a Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004, que, instada pelo Gabinete da SRF a se manifestar acerca da validade do método de amortização de pagamentos denominado "amortização linear", considerou-o sem consistência jurídica, e, em seu lugar, defendeu a utilização do método denominado "imputação proporcional".

E nesse mesmo sentido assim deliberou a então denominada Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 202-18.737, de 13/02/2008, Relatoria do Conselheiro Antonio Zomer:

(...)

**RECOLHIMENTO APÓS O PRAZO DE VENCIMENTO, SEM INCLUSÃO DA MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO AOS VALORES DEVIDOS. EXIGÊNCIA DA DIFERENÇA NÃO PAGA COM MULTA DE OFÍCIO. A imputação de pagamentos é a única forma de amortização proporcional de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional (art. 163, c/c o art. 167). (...)**

*Resultado: Pelo voto de qualidade, deu-se provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício incidente sobre o crédito tributário decorrente da imputação de pagamentos ao patamar de 75%. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti ( Suplente), Antonio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López que votaram pelo provimento integral do recurso. ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente da Câmara.*

*Publicado no DOU em: 22.10.2008 Relator: ANTONIO ZOMER  
Recorrente: REGOSO COMÉRCIO INDÚSTRIA E  
TRANSPORTE DE MADEIRAS LTDA.*

*Recorrida: DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP (destaques meus)*

Assim, rechaço o primeiro argumento da Recorrente de que não existiria base legal para a adoção da amortização proporcional do pagamento que ela realizara.

Da leitura do inteiro teor do julgado acima, que pode ser encontrado na página do CARF na *internet*, verifica-se, todavia, que não foi objeto de discussão a questão aqui posta pela Recorrente, seu segundo argumento, qual seja, o da inaplicabilidade da imputação de pagamento, que teria perdido sua validade por força do disposto no artigo 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujo enunciado é o seguinte, *verbis*:

*Auto de Infração sem Tributo*

*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.*



Neste ponto, alinho-me ao entendimento manifestado pela Cosit na sua já referida Nota Cosit n° 106, de 2004, conforme os seguintes excertos:

*19.1 Primeiro porque, conforme já demonstrado, é o CTN que estabelece a regra geral (obrigatória) de imputação proporcional de pagamento entre as parcelas que compõem o débito tributário.*

*19.2 Segundo porque não se pode inferir que um dispositivo de lei tributária federal que instituiu penalidades aplicáveis a determinados descumprimentos de obrigações tributárias principais ou acessórias também teria por escopo estabelecer regra geral de imputação de pagamentos às parcelas que compõem todos os débitos tributários administrados pela SRF.*

*20. O fato de, em um primeiro momento, se constatar que determinado dispositivo legal que institui penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária teria pouca aplicabilidade num contexto de adoção da imputação proporcional de pagamentos entre as parcelas que compõem o débito tributário não pode levar o intérprete a inferir, a partir disso, que referido dispositivo legal também teria por escopo a modificação de referida regra geral de imputação.*

De outra parte um outro Parecer da PFN, o PFN/CAT n° 795, de 2008, que tratou de consulta formulada pela Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na Quarta Região sobre a aplicação retroativa da nova redação dada ao artigo 44, inciso I, da Lei n° 9.430/1996 pela Lei n° 11.488/2007 nos casos de pagamento ou recolhimento de tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, conclui que, *verbis*:

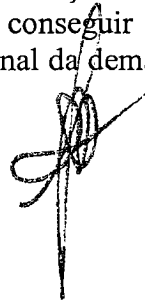
*“ 17. Diante dessas considerações, conclui-se que:*

*(...)*

*b) na hipótese de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, deve ser cobrada a multa de mora faltante prevista no artigo 61 da Lei n° 9.430/96, até o percentual máximo de 20% (vinte por cento), inclusive na forma do artigo 43 da Lei n° 9.430/96; ”*

A meu ver, porém, essa conclusão não deve ser tomada descontextualizada, ou seja, sem levar em conta de que foi elaborada em face de formulação de consulta específica acerca da aplicação retroativa da redação dada ao artigo 44, I, da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, enquanto que a matéria sobre a qual nos debruçamos nada tem a ver com referido dispositivo, ou seja, não se tratou aqui de sua utilização para fins de constituição do crédito tributário.

Além disso, por este dispositivo, objetivou o legislador permitir o lançamento de ofício de multa e de juros de mora de forma isolada. A realização do lançamento de multa de mora isolada é possível, por exemplo, no caso de o contribuinte conseguir uma ordem judicial preventiva para o não recolhimento da multa de mora que, ao final da demanda, vem a ser revogada.

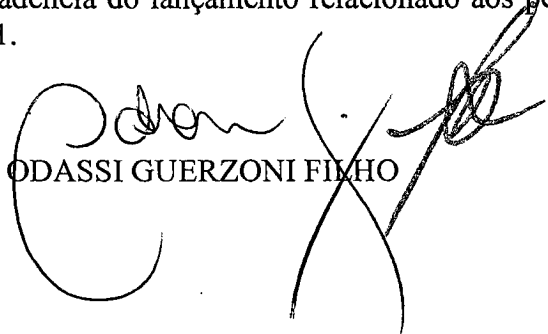


O procedimento da autoridade fiscal está correto, qual seja, o de tomar o valor recolhido a destempo e, ignorando as rubricas eleitas pelo contribuinte na guia Darf, imputá-lo proporcionalmente a cada um dos valores da CPMF devido ao longo do período objeto da autuação, assim considerado com o acréscimo dos juros e da multa moratória, obtendo o valor não quitado e constituindo-o de ofício, sobre ele aplicando a multa de ofício de 75% e os juros de mora atualizados pela taxa Selic.

E é com base nessas considerações que rechaço também a arguição de **nulidade** do lançamento, vez que não houve o malferimento ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

### **Conclusão**

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas para reconhecer a decadência do lançamento relacionado aos períodos de apuração anteriores a 30 de agosto de 2001.



ODASSI GUERZONI FILHO