



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

Processo n° 16327.001716/2010-61
Recurso n° 99.999 Embargos
Acórdão n° 1401-001.600 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de abril de 2016
Matéria Embargos do Contribuinte
Embargante BANCO BRADESCO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004,2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Havendo obscuridade no Acórdão embargado, precisa ser sanada

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL -

A postergação de tributo pago a menor, sem considerar os acréscimos legais, será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais que deixaram de ser pagos, no caso, os juros de mora, ensejando sobre o saldo, por ventura remanescente após a aplicação da imputação proporcional, a cobrança da multa de ofício proporcional. A alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos, sem efeitos infringentes, apenas para sanar a obscuridade e integrar a decisão embargada com as razões de decidir expostas no voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO interpostos pelo Contribuinte em que se alega obscuridade no Acórdão nº **1401-000.957**, proferidos por esta 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF que julgou o recurso voluntário e restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do auto de infração e do procedimento Fiscal.

IRPJ. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. POSTERGAÇÃO.

Na determinação do lucro real, a dedutibilidade, como despesa, de perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica requer a observância das condições impostas pela legislação tributária (art. 9º da Lei n. 9.430/96). Sendo a glosa feita unicamente pela inobservância do prazo para proceder à dedução, mas quando em períodos posteriores provou-se nos autos que as demais condições de dedutibilidade (manutenção da cobrança administrativa, início e manutenção de ação/procedimento judicial e arresto de garantias) foram atendidas, impõe-se a necessidade cobrança apenas do pagamento postergado do imposto e da contribuição, na forma de juros selic, que se deu com a dedução antecipada.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO COM O CRÉDITO INSTITUÍDO PELO ART. 8º DA MP Nº 1.807/99 (RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO. CABIMENTO.

A instituição financeira que tiver base de cálculo negativa e valores adicionados temporariamente ao lucro líquido, para apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31/12/1998, poderá optar por escriturar, em seu ativo, como crédito compensável com débitos da mesma contribuição, o valor equivalente a dezoito por cento da soma daquelas parcelas (MP nº 1.807/99, art. 8º). Nesse sentido, tal crédito tem a mesma natureza da base negativa da CSLL, prestando-se assim para liquidar o débito da contribuição lançada de ofício como se base negativa ainda o fosse até limite de 30%.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para: I) Por unanimidade de votos, recompor a base de cálculo da CSLL com o aproveitamento do crédito relativo ao art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99 até o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, envolvendo no caso todas as infrações; II) Por maioria de votos, cancelar as infrações I, II, II para considerar

Processo nº 16327.001716/2010-61
Acórdão n.º 1401-001.600

S1-C4T1
Fl. 1.039

somente os efeitos da postergação, na forma apenas de juros de mora, calculados até 31/12 do ano em que se deu a postergação. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira e Victor Humberto da Silva Maizman que davam provimento integral a este item.

O Contribuinte tomou ciência do referido Acórdão em 14/05/2015 e interpôs os presentes embargos no dia 19/05/2015.

Em seu arrazoado, alega obscuridade do Acórdão embargado deduzido a partir da forma com que foi executado.

Segundo a Embargante, o Acórdão embargado reconheceu a ocorrência de postergação integral e a necessidade de cobrança apenas de juros de mora pelo período da postergação.

Não obstante, ao implementar essa decisão a Delegacia de origem, após calcular os juros de mora devidos pelo período postergado, realizou a imputação de valor pago ao valor que seria devido com esses juros, razão pela qual em lugar de exigido somente o valor desses juros, como decidido por esta C. Câmara e decorre da previsão expressa dos arts. 6º. S 7º do DL 1.598/77 e 43 da Lei nº 9.430/96. apurou um saldo de principal de IRPJ e CSLL, cujo pagamento está a exigir acrescido ainda da multa de ofício e juros de mora (vide demonstrativos anexos - doc. 02).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Os embargos são tempestivos, mas para preencher todos os requisitos de admissibilidade, há que se verificar a existência contradição apontada.

Analisando os autos, verifiquei que assiste razão à embargante em relação à obscuridade apontada o que enseja dúvida na execução do Acórdão.

É que aparentou que o Acórdão fez a liquidação e já deu a postergação integral, concluindo assim que não haveria imposto nem multa de ofício sobre saldo remanescente.

Porém, agora esclarecendo e sanando a obscuridade, sem razão à embargante no que se refere à conclusão chegada por ela e, portanto, correto o procedimento executado pela autoridade executora do Acórdão. É de se ver.

Quando o Acórdão enfatizou a cobrança apenas do juros de mora foi meramente para se contrapor a não cobrança da multa de mora e assim o fez considerando o valor efetivamente postergado. Por óbvio, que se o pagamento *a posteriori* foi a menor, sem considerar a ocorrência do juros de mora, como foi o caso, o saldo remanescente de imposto, calculado por imputação proporcional, enseja mesmo a cobrança de multa de ofício que lhe é peculiar no acompanhamento do lançamento do principal, conforme legislação de regência.

Quanto ao outro questionamento de que na liquidação se utilizou a imputação proporcional e esta não existe mais, discordo da embargante. Apesar de haver ainda controvérsia sobre a matéria, em função de alteração legislativa da Lei nº 9.430/96, posiciono-me no sentido de que a imputação proporcional ainda vige e é um procedimento válido permitido pelo ordenamento jurídico.

A imputação proporcional nada mais é que considerar a necessidade de que os acréscimos legais também ganhem espaço proporcional ao seu montante devido no processo de amortização de um débito pago fora do prazo.

A metodologia utilizada pela Receita Federal é que melhor cumpre os estritos termos da lei, seguindo o disposto no art. 163 do CTN, que comanda a vinculação da imputação à ordem crescente dos prazos de prescrição dos débitos, bem assim considerando também que os débitos não pagos em seus respectivos vencimentos devam ser acrescidos dos encargos moratórios devidos (multa e juros de mora).

Sobredita metodologia de cálculo está também prevista no § 1º do art. 28 e no parágrafo único do art. 37 da Instrução Normativa nº 460, de 18/10/2004, bem assim nos outros subsequentes atos legais que a substituíram. Acrescente-se que a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, estabelece parâmetros que devem ser observados nos procedimentos de compensação tributária, e autoriza a Secretaria da Receita Federal a fixar os critérios necessários para sua aplicação, como se vê pela transcrição abaixo:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

§ 1º A compensação total ou parcial de tributo ou contribuição administrados pela SRF será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

[...]

Art. 37. Na compensação de ofício, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52, e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos e encargos legais, na forma da legislação de regência, até a data:

[...]

Parágrafo único. A compensação de ofício do débito do sujeito passivo será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais. (Grifei)

Tudo quanto foi dito aqui também é reforçado pelo Parecer PGFN/CAT/Nº 74/2012, que abaixo se transcreve apenas parte relevante do seu teor com o qual concordo inteiramente:

A consulta informa que as DRJs que adotam a postura atrás descrita - consistente em lançar simplesmente a multa de mora sem efetuar qualquer imputação de pagamento na situação aqui em prisma - invocam, em supedâneo, a interpretação que este órgão jurídico conferiu à alteração promovida pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, no artigo 44 da já citada Lei nº 9.430, de 1996, e que se encontra no Parecer PGFN/CAT/CDA/Nº 795/2008, de 14 de fevereiro de 2008.

Cumprido, pois, examinar o tópico.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, acima referido, cuida, basicamente, das situações em que é cabível a aplicação de multa nos lançamentos de ofício efetuados SRFB quando constatado que o tributo não foi pago dentro do respectivo prazo. Essa multa - que o jargão apelidou de multa de ofício - somente incide naquela exata espécie de lançamento, no que, assim, diferencia-se da multa de mora, cuja incidência sobre o débito não pago na data apazada se dá, como já vimos, imediatamente e por força da própria lei, sem a necessidade da prática de qualquer ato pela autoridade administrativa.

Em sua redação original, tal preceito previa a imposição da citada multa de ofício - nos percentuais de 75% ou de 150% (conforme tivesse havido, ou não, intuito de fraude pelo contribuinte), a incidir sobre o valor do tributo ou contribuição - quando fosse constatada pelo Fisco Federal alguma das seguintes situações:

- (i) falta de pagamento ou recolhimento do tributo ou contribuição;
- (ii) **pagamento ou recolhimento de tributo ou contribuição após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória;**

- (iii) falta de declaração; e
- (iv) declaração inexata.

138. Confira-se a indigitada redação original, na parte que interessa:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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;

Esclareça-se que esse procedimento não muda se, além dos encargos da mora, outros devem incidir sobre o débito não pago no vencimento, quando assim previstos em lei.

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 1964¹, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
- isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo, mas sem o acréscimo de multa de mora;

[...]."

Importante consignar que, nesse regime, quando o débito tributário federal era pago depois do vencimento, mas sem que o contribuinte nele incluísse o valor da multa de mora - que é precisamente a situação de fato objeto da consulta da SRFB -, o que acontecia é que, por força do inciso II do § 1º do artigo 44 retrotranscrito não havia lançamento de tributo - nem, diga-se, dos juros de mora incidentes entre a data do vencimento e a do pagamento -, mas apenas da multa de ofício², a ser cobrada, como ordenado nesse inciso II, de forma isolada.

Em tal regime, como se percebe, não se fazia qualquer imputação proporcional de pagamento, o que, já se vê, representava significativo distanciamento do sistema previsto no artigo 163 do CTN, por nós exposto.

É certo que a falta de lançamento de resíduo de principal, de resíduo de juros de mora e de resíduo de multa de mora e de acréscimos legais sobre eles - que haveria de ser feito caso efetuada a imputação proporcional de pagamento -, era como que "compensada" pela incidência de elevado percentual (75%, ou 150% quando houvesse fraude) que se fazia aplicar (note-se bem) sobre o próprio valor pago do débito tributário (pago, evidentemente, após o

Esses dispositivos têm o seguinte teor: "Art. 71 Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente." "Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento." "Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

¹ Acrescida, ela, de juros de mora, nos termos do já citado § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

DocId:32232422 Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016

por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

vencimento). Mesmo assim, é evidente o distanciamento desse regime em relação ao sistema imposto pelo artigo 163 do CTN em matéria de imputação de pagamento.³

Registre-se, a *latare*, que essa formatação legal estava associada àquilo que se denominava *imputação linear* de pagamento, que se pretendia aplicável nos casos de pagamento insuficiente para saldar o débito tributário composto por mais de um elemento (em que se enquadra o caso de pagamento do débito após seu vencimento sem incluir o valor da multa de mora, que é, reitera-se, o de que se trata na consulta que estamos examinando).

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.

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.

Tal procedimento não era - insta dizê-lo 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).

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

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.

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:

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;

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

Sem contar a acerba crítica que mereceu de parte da doutrina, à luz do princípio da proporcionalidade, por se tratar de elevados percentuais incidentes, como dito, sobre valor **pago** de débito tributário. **Vide**, sobre o assunto, **inter alia**: HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (**Sanções Tributárias**, às pp. 192-230 da obra coletiva coordenada por HUGO DE BRITO MACHADO, **Sanções Administrativas Tributárias**, São Paulo: Dialética, 2004, pp. 215-217) e SCHUBERT DE FARIAS MACHADO (**Sanções Tributárias**, às pp. 445-465 da mesma obra coletiva antes referida, pp. 454-455).

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.

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".

Dito isto, entendemos que estão respondidas as questões da Receita Federal do Brasil. É o que submeto à consideração superior.

Portanto, nada a ser reparado na metodologia de imputação utilizada pela Receita Federal no tratamento da postergação e o pleito da interessada não pode ser acolhido.

Por todo o exposto, ACOELHO EM PARTE os embargos apenas para sanar a obscuridade completando os seus fundamentos, mas sem lhes emprestar efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto