



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001716/2010-61
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.994 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de fevereiro de 2022
Recorrente BANCO BRADESCO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

O método de imputação proporcional é compatível com as regras previstas nos §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também está em consonância com os artigos 163 e 167 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente 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, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão n.º 1401-000.957, de 10/04/2013, integrado pelo Acórdão de embargos n.º 1401-001.600, de 07/04/2016, recurso que está fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

O Acórdão n.º 1401-000.957 contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

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 N.º 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 n.º 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%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 n.º 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 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.

E o Acórdão de embargos n.º 1401-001.600 foi assim concluído:

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 n.º 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.

No recurso especial, a contribuinte alega que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, quando admitiu a aplicação da imputação proporcional a caso em que houve postergação de tributo.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso. O reconhecimento da divergência jurisprudencial está embasado em parecer que apresenta as seguintes considerações:

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria imputação proporcional, sendo indicados os acórdãos paradigma a seguir:

Acórdão n.º 9101-00.578 (1ª Turma da CSRF, inteiro teor anexado ao recurso)

IRPJ. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DE MULTA DE MORA. A partir da Lei n.º 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado de multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação.

Acórdão n.º 1802-001.407 (1ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF, inteiro teor anexado ao recurso)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO

A partir da vigência da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incabível a aplicação do método da imputação proporcional, dada a nova disciplina para a exigência dos pagamentos realizados em atraso, sem a identificação dos acréscimos legais. O pagamento realizado deve considerar a extinção de seu principal, na forma em que recolhido, dada a própria conceituação dos institutos tributários. Incabível também a imposição da multa de ofício, pela relação de causa e efeito, e por carência de previsão legal.

[...]

A fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial, a Recorrente aduz o seguinte excerto do voto condutor do primeiro paradigma, destacando:

Acórdão n.º 9101-00.578

“(...) No mérito, afirmou que, embora a fiscalização tenha reconhecido que a maior parte do IRPJ supostamente recolhido a menor no ano 1995 foi efetivamente pago em 1996 (fls. 467), apenas de forma postergada, efetuou o lançamento do tributo, utilizando-se da sistemática de imputação proporcional. Contudo, referido método não é aplicável ao presente caso, haja vista que o Decreto-lei nº 1.598/77 estabelece tratamento específico aos casos de postergação do recolhimento de tributos. (...)”

O acórdão recorrido de maneira correta começou o julgamento com o teste de resistência de norma hipotética frente ao fato descrito pela fiscalização e verificou que para o fato descrito a forma seria outra que não aquela realizada pela fiscalização, ou seja, o lançamento deveria ser feito na forma do artigo 43 combinado como o artigo 44 § 1º inciso II e não realizando a imputação como fez o fiscal. Aliás para chegar aos cálculos o fiscal teve que alterar até o código de recolhimento feito pelo contribuinte na medida em que tratou parte do valor recolhido como contribuição como se fosse multa de mora e juros.

Havia norma específica para o caso art. 6º do DL 1.598/77, combinado com os arts. 43 e 44 § 1º inciso II, porém não foi esse o caminho trilhado pelo autuante. (...)”

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial em relação ao primeiro paradigma, assim argumenta:

“Como se pode bem observar o acórdão paradigma consagra entendimento no sentido de que, na hipótese de postergação de pagamento, a partir da vigência da Lei nº 9.430/96, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, não se aplica o método da imputação proporcional.

O v. acórdão recorrido, a seu turno, conclui em sentido diverso, admitindo, mesmo depois do advento da Lei nº 9.430/96, o método da imputação proporcional para apurar os valores pretensamente devidos no caso de postergação de recolhimento de tributo, conforme se verifica pela análise do voto condutor desse julgado”

Do segundo paradigma, destaca os seguintes termos:

Acórdão nº 1802-001.407

“(...) Ocorre que o procedimento da imputação proporcional não é adequado in casu, tendo em vista a alteração trazida pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, senão vejamos: (...)”

O comando legal acima deixa claro que multa e juros de mora decorrentes de crédito tributário, como no caso, do tributo recolhido postergado, são exigidos isolada ou conjuntamente e não através do método da imputação proporcional.

Tal entendimento, já está inclusive consolidado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que de forma unânime assim decidiu:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício; 1996, 1998 (...)

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.*

Tal entendimento coaduna com o art. 3º do codex tributário, quando este conceitua tributo. Ora, tributo não se confunde com multa e juros de mora. O

contribuinte ao registrar a receita em momento posterior ao devido, não deixou de recolher o tributo em si, mas apenas o fez em momento posterior.

Assim, o tributo foi devidamente recolhido. O seu atraso deve ser exigido à parte, não através da imputação proporcional, mas antes por lançamento específico, no caso, isoladamente, conforme consubstanciado na mesma Lei nº 9.430/96: (...)

Assim, é de se cancelar a exigência nesta parte, eis que não se coaduna com a legislação vigente, nem com a jurisprudência que melhor se traduz o respectivo dispositivo."

Em relação à divergência jurisprudencial pertinente ao segundo paradigma, assim argumenta:

"Como se pode observar, essa r. decisão adotou o mesmo entendimento acolhido por essa C. 1ª da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão acima mencionado, divergindo do v. acórdão recorrido quanto à aplicação do método da imputação proporcional na vigência da Lei nº 9.430/96.

Com efeito, diversamente do que entendeu a r. decisão recorrida, o segundo acórdão paradigma também se posicionou no sentido de que, no caso de postergação de pagamento, aquele método não encontra amparo legal, notadamente a partir da vigência da Lei nº 9.430/96."

Ante o exposto, verifica-se que, diante de situações fáticas equiparáveis, posicionaram-se, recorrido e paradigmas, de forma antagônica.

No recorrido, entendeu-se que a imputação proporcional ainda vige e é um procedimento válido permitido pelo ordenamento jurídico, nada mais sendo do que a necessidade de que os acréscimos legais também sejam proporcionalmente imputados no processo de amortização de um débito pago fora do prazo.

Nos paradigmas, ao contrário, restou consignado que a imputação proporcional para apurar o montante devido nos casos de postergação não é aplicável às hipóteses de postergação de pagamento a partir da entrada em vigor da Lei nº 9.430/96.

Com essas considerações, conclui-se que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo presente recurso especial.

Para o processamento do recurso especial, a contribuinte desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

II - DAS RAZÕES PARA O PROVIMENTO DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL

Como acima mencionado, o v. acórdão nº 1401-000.957, de 10.04.2013, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF reconheceu a ocorrência de postergação integral e a necessidade de cobrança apenas e tão somente de juros de mora pelo período da postergação, "verbis":

"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. " (destaques do Recorrente)

A fim de evitar dúvidas quanto ao entendimento que havia sido acolhido por aquela Turma Julgadora, vale transcrever o seguinte trecho do voto condutor desse julgador, "verbis":

"Em síntese, 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. Sendo a glosa feita unicamente pela inobservância do prazo para proceder à dedução, mas quando em períodos posteriores verifica-se 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 de cobrança apenas do pagamento postergado do imposto e da contribuição que se deu com a dedução antecipada, na forma apenas de juros selic, ex vi parágrafo 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas para considerar os efeitos da postergação em relação nas infrações I, II e III, conforme acima detalhado e cuja documentação probatória encontra-se, nos diversos anexos ao recurso voluntário. " (destaques do Recorrente)

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

Por esse motivo, o Recorrente interpôs embargos de declaração, visando sanar a obscuridade e assim esclarecer que, diversamente do que entendeu a DEINF/SP, a C. 1ª Turma da 4ª Câmara não determinou que fosse imputado ao valor lançado o valor pago em anos posteriores, mas sim expressamente determinou fosse observado o tratamento de postergação, que desde o advento do art. 43 da Lei nº 9.430/96 não admite o cálculo por imputação, conforme pacífica jurisprudência administrativa.

Ocorre que aquela C. Turma Julgadora, ao julgar os embargos opostos pelo Recorrente, posicionou-se de maneira diversa, decidindo que caberia a imputação proporcional nos casos de postergação de pagamento, "verbis":

“(…)

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.” (Acórdão nº 1401-001.600)

A análise do voto condutor desse julgado revela que a r. decisão recorrida, invocando o art. 73 da Lei nº 9.430/96, que trata da restituição de tributos, e dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 460, de 18.10.2004, atinentes à compensação tributária, e reportando-se ao Parecer PGFN/CAT nº 74/2012, que trata genericamente do pagamento em atraso do crédito tributário sem o acréscimo da multa de mora, NÃO SE REFERINDO ÀS SITUAÇÕES ABRANGIDAS PELA HIPÓTESE DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77, manteve a imputação proporcional efetuada pela fiscalização com argumentos que, se procedentes, constituiriam regras gerais sobre a imputação em pagamento, as quais não afastam a aplicação das regras especiais existentes para a hipótese específica de postergação de pagamento em razão de inexatidão quanto ao regime de competência.

De fato, nos casos de postergação de pagamento em razão de inexatidão quanto ao regime de competência, a legislação estabelece metodologia própria para apuração do saldo do crédito tributário devido, prescrevendo os procedimentos que devem ser necessariamente observados pela Autoridade Fiscal para que se possa apurar com exatidão os valores que deixaram de ser pagos em determinado período, após considerados os que já foram pagos de forma postergada, de modo a tornar-se líquida e certa a exigência fiscal, e evitar exigência em duplicidade.

Com efeito, estabelece o art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77, "verbis":

"Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência."

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos supra, os §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 estabelecem os procedimentos que devem ser observados para a correta determinação do IRPJ e, por extensão, CSL eventualmente devidos nos casos em que há postergação de pagamento de imposto.

Com efeito, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, se ocorrer registro de receitas e/ou despesas em período-base incompetente, caberá lançamento da diferença de imposto, acrescida dos encargos legais, se de tal inexatidão decorrer (i) postergação no pagamento do imposto para período-base posterior ao que seria devido; ou (ii) redução indevida do lucro tributável de qualquer período.

No caso específico do reconhecimento antecipado de despesas, como se vê no caso concreto, para fins de determinar se houve postergação no recolhimento do tributo e se essa postergação foi total ou parcial, os agentes fiscais devem confrontar o valor do IRPJ e/ou CSL pago a menor no período-base incompetente, em razão do reconhecimento das despesas, com o montante desses tributos recolhido a maior no período-base em que as mesmas deveriam ter sido deduzidas. Na hipótese de haver diferença de IRPJ ou CSL pagos a menor ("postergação parcial", que ocorre por exemplo caso a alíquota desses tributos no período em que ocorrida a postergação for inferior, ou se em razão dos demais resultados no exercício em que poderia ser deduzida a despesa o valor do lucro real for inferior a ela), cabe o lançamento desta diferença de IRPJ ou CSL, acrescida aí sim da multa de ofício e juros moratórios.

Ou seja, de acordo com as referidas normas, depois de efetuados os ajustes e recomposições previstos na legislação a ambos os exercícios, e se apurada eventual

diferença de tributo pago a maior em exercício posterior em contrapartida ao imposto pago a menor no exercício objeto da revisão (§ 4º do art. 6º do Decreto-lei 1.598/77), determina o § 6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 que o lançamento do crédito tributário seja efetuado “pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.”

Vale dizer, o eventual crédito tributário a ser exigido por lançamento fiscal deverá resultar da diferença entre o imposto pago a maior no exercício posterior diminuído daquele devido no exercício anterior.

Também nos termos da legislação supracitada, relativamente ao valor postergado haverá tão somente a "cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto" (§ 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77).

Como se vê, os dispositivos supracitados veiculam disciplinamento específico para a hipótese de postergação, de modo que estas normas específicas, e não aquelas relativas à imputação, são as que devem ser observadas pela fiscalização para quantificação da exigência decorrente da postergação do pagamento em razão de suposta inexatidão quanto ao regime de competência, como ocorre no caso concreto.

À luz das regras insertas no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, “*data máxima vênia*”, revela-se despropositada a afirmação constante no voto condutor do v. acórdão recorrido no sentido de que “por óbvio, que se o pagamento a posteriori foi a menor, sem considerar a ocorrência dos 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”.

Isso porque, nos termos daquele dispositivo legal, a fim de apurar a ocorrência de postergação de pagamento de tributo, bem como se a mesma é total ou parcial, a fiscalização deve comparar o valor pago a menor no período-base em que as despesas e/ou custos foram indevidamente deduzidos com o valor pago a maior no período-base que tais dispêndios deveriam ter sido reconhecidos, sem qualquer acréscimo ou correção.

Quanto à parcela de IRPJ e CSL efetivamente postergada, total ou parcialmente, nos termos do § 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 serão devidos apenas correção monetária (hoje revogada) e juros de mora, enquanto relativamente à eventual diferença não postergada (no caso de postergação parcial) o § 6º daquele dispositivo legal autoriza o lançamento da diferença apurada, acrescida da multa de ofício e dos juros de mora.

E, se dúvida existia quanto à forma como poderia ser feito o lançamento em conformidade ao disposto no § 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, foi ela definitivamente afastada com o advento da Lei nº 9.430/96, que em seu art. 43 expressamente previu a possibilidade de lançamento de juros de mora isolados, *verbis*:

"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. "

Verifica-se, assim, que no caso concreto o lançamento tal como efetuado viola a legislação de regência e o assente entendimento no âmbito dos Conselhos de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), como já decidido inclusive por essa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

“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 nº 9101-01.233, de 21.11.2011 - destaques do Recorrente)

Do voto do Ilustre Relator, Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, destaca-se os seguintes trechos:

"Como já assentado por esta Corte, 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. Em consequência, na apuração do quantum devido na hipótese de postergação, 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." (destaques do Recorrente)

No mesmo sentido, confira-se ainda a ementa do acórdão nº CSRF/01-05.765, de 04.12.2007, dessa E. Câmara Superior, "verbis":

"CSLL - RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DE MULTA DE MORA - a partir da Lei nº 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado de multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação" (Acórdão nº CSRF/01-05.765, de 04.12.2007 - destaques do Recorrente)

Outro não foi o entendimento consagrado nas seguintes decisões do antigo 1º Conselho de Contribuintes e do CAREF, verbis:

[...]

Do voto vencedor do acórdão nº 1802-001.407 (doe. 02), destaca-se os seguintes trechos:

"DA IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DO PAGAMENTO

O lançamento realizado nesta epígrafe, ocorreu por conta de ter o contribuinte registrado extemporaneamente créditos de PIS e Cofins, acarretando numa super avaliação do custo de aquisição dos insumos que por via reflexa supostamente reduziu o valor devido de IRPJ e CSLL relativo ao período de 2004.

Esta redução do tributo devido em período anterior e aplicada em período sucessor determinou o procedimento de imputação proporcional do tributo pago, que consistiu conforme discorre o Relatório Fiscal (fls. 17):

A contabilização no ano-calendário de 2004, das aquisições dos insumos em questão, sem a exclusão do Crédito do PIS e da COFINS do seu custo, teve como consequência:

- Relativamente a Crédito Extemporâneo I, contabilizado em dezembro/2006, ocorreu postergação do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido do ano-calendário de 2004 para o exercício correspondente ao ano-calendário de 2006. Deve, portanto, ser feita a imputação do pagamento ao IRPJ e CSLL pago a menor no ano-calendário de 2004.

Ocorre que o procedimento da imputação proporcional não é adequado in casu, tendo em vista a alteração trazida pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, senão vejamos:

(...)

O comando legal acima deixa claro que multa e juros de mora decorrentes de crédito tributário, como no caso, do tributo recolhido postergado, são exigidos isolada ou conjuntamente e não através do método da imputação proporcional.

Tal entendimento, já está inclusive consolidado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que de forma unânime assim decidiu:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 1996, 1998

[...]

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 nº 9101-001233, de 22.11.2011, Processo 16327.000792/2001-69, Recurso Especial do Procurador, Relator Claudemir Rodrigues Malaquias)

Tal entendimento coaduna com o art. 3º do codex tributário, quando este conceitua tributo. Ora, tributo não se confunde com multa e juros de mora. O contribuinte ao registrar a receita em momento posterior ao devido, não deixou de recolher o tributo em si, mas apenas o fez em momento posterior.

Assim, o tributo foi devidamente recolhido. O seu atraso deve ser exigido à parte, não através da imputação proporcional, mas antes por lançamento específico, no caso, isoladamente, conforme consubstanciado na mesma Lei nº 9.430/96:

(...)

Assim, é de se cancelar a exigência nesta parte, eis que não se coaduna com a legislação vigente, nem com a jurisprudência que melhor se traduz o respectivo dispositivo.”

Dúvida não resta, portanto, de que na execução do acórdão 1401-000.957 não poderia a fiscalização exigir do Recorrente eventuais diferenças apuradas pelo método da imputação proporcional, desrespeitando o disposto nos §§ 4º, 6º e 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.589/77 e art. 43 da Lei nº 9.430/96, que são claros no sentido de que juros de mora decorrentes de crédito tributário relativo a tributo recolhido de forma postergada são exigíveis isoladamente e não através daquele método.

Em 01/12/2016, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte. Nos termos do art. 23, §§ 8º e 9º, do Decreto nº 70.235/72, a PGFN seria considerada intimada ao término do prazo de trinta dias contados da data acima mencionada, mas bem antes disso, em 08/12/2016, o referido órgão apresentou tempestivamente as **contrarrrazões** ao recurso, com os seguintes argumentos:

II – DA LEGITIMIDADE DO MÉTODO DE IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PAGAMENTO

O método de imputação proporcional de pagamento tem por fundamento os artigos 163 e 167 do CTN, a seguir reproduzidos:

“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.”

“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.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.”

O art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito do 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.

Ressalte-se que essa sistemática não sofreu qualquer alteração com o advento da Lei n 9.430/96 e nem poderia, dado que o CTN é lei complementar e não pode ser modificado por lei ordinária. Sendo assim, faz-se mister explicitar o real alcance dos artigos 43 e 44 da Lei 9.430/96, a fim de demonstrar que o método de imputação proporcional de pagamento é a única forma de amortização admitida pelo CTN.

Por bem tratar da questão, transcreve-se excertos do Parecer PGFN/CDA nº 1936/2005:

PARECER

PGFN/CDA Nº 1936/2005

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

III

Da finalidade das normas

(...)

9. No que diz respeito ao artigo 43 da Lei nº 9.430/96, temos que o objetivo do legislador foi o de permitir o lançamento de ofício de todas as multas (multas de ofício e multas de mora), bem como dos juros de mora, de forma isolada ou conjunta, através da sistemática do chamado “auto de infração sem tributo”. É de se observar que, tanto a multa (de ofício ou de mora) quanto os juros não estariam vinculados a um determinado valor de tributo, isto é, ocupariam no DARF o campo do valor principal e sobre eles é que incidiria o percentual de juros de mora previsto no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96.

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

11. Desse modo, muito embora os artigos 43 e 44 da Lei nº 9.430/96 tenham criado novas práticas para a Administração Tributária Federal, não temos dúvida de que não determinaram o tratamento das três rubricas componentes do DARF (valor principal, multa e juros) como créditos estanques para efeito de imputação de pagamento. Isto porque não se deve confundir a rubrica ou campo do DARF ocupado com a natureza do crédito que lá tem lugar. Veja-se que o que a lei determina é que determinados créditos (multas de ofício, multas de mora não pagas, juros de mora não pagos) sejam lançados isoladamente, isto é, sem tributo, mas com a incidência de juros SELIC. Coincidentemente, para que tais créditos sejam lançados de modo isolado, deverão ocupar no DARF a posição de "principal". Daí decorre que uma mesma rubrica ou campo do DARF pode abrigar créditos de tributos, multa de mora, multa de ofício ou juros de mora. Na prática, é o adjetivo "isolado", que se opõe ao termo "vinculado", que determina que certo tipo de crédito ocupará o campo reservado ao valor principal no DARF. Indubitavelmente, tal não implica de modo necessário na adoção de um método de amortização linha a linha do documento de arrecadação.

IV

Do método de amortização acolhido pelo CTN

12. Com efeito, o CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) não possui em seu bojo norma que discipline expressamente como deve ser feita a alocação de pagamentos entre as parcelas/rubricas componentes de um mesmo crédito tributário (principal, multa, juros). Há sim, norma que disciplina a imputação de pagamentos pela administração na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos tributários de um mesmo sujeito passivo na qualidade de devedor principal e/ou responsável (ver art. 163).

13. Sendo assim, na ausência de previsão expressa sobre o tema, cumpre ao intérprete buscar integrar a lei geral tributária sem perder de vista a autonomia da disciplina à qual pertence, respaldada no seu art. 109. Nesse sentido, é o próprio CTN quem fornece os caminhos de integração, conforme o disposto no art. 108, in verbis:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

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

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

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.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

15. Ora, se a restituição obedece a critério proporcional, por simetria, o pagamento também deverá obedecê-lo. Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$ 100,00 (cem reais) de tributo, R\$ 20,00 (vinte reais) de multa e R\$ 10,00 (dez reais) de juros efetuasse o pagamento de R\$ 80,00 (oitenta reais) a título de tributo, R\$ 50,00 (cinquenta reais) a título de multa e R\$ 10,00 (dez reais) a título de juros. Como estabelecer uma proporcionalidade a ser observada quando da restituição se o indébito seria só de multa e haveria ainda um débito de R\$ 20,00 (vinte reais) no principal?

16. Essa mesma constatação foi feita pela Secretaria da Receita Federal através da aprovação da Nota Cosit no 106, de 20 de abril de 2004, que também fez considerações ao estudo sob exame, in litteris (grifo nosso):

“5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei 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, verifica-se que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).

7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese 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 –, poder-se-ia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico

tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá 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”.

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

V

Da efetividade dos arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430/96.

18. Sendo assim, partindo do princípio de que a lei não possui palavras inócuas, resta saber, para por termo às dúvidas levantadas pelo estudo elaborado pela SRF, em que hipóteses se efetivam as previsões do lançamento dos juros de mora isolados (art. 43 da Lei nº 9.430/96) e do lançamento da multa de ofício isolada decorrente do recolhimento do tributo atrasado sem o pagamento da respectiva multa de mora (art. 44, I e §1º, II da Lei nº 9.430/96). Resolvidas essas controvérsias, também consideramos por consequência resolvida a questão do lançamento conjunto das respectivas parcelas.

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

20. Desse modo, a realização do lançamento de juros de mora isolados é possível quando determinado contribuinte consegue ordem judicial para impedir a formação do seu crédito tributário com essa rubrica. O crédito vem a ser constituído, pago e extinto sem taxa de juros e, ao final do julgamento, decide-se que os juros eram sim devidos. Não resta alternativa ao órgão lançador que não lançar os juros isoladamente. Da mesma maneira ocorre quando o devedor consegue uma ordem judicial prévia para que não seja constituído o crédito tributário com a respectiva multa de mora e aquele vem a ser extinto por pagamento, decidindo-se, ao final do julgamento, que a multa era devida ab ovo. Neste caso, será lançada a multa de ofício isolada prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. Outra hipótese seria a obtenção pelo devedor de uma ordem judicial preventiva para o não recolhimento da multa de mora que, ao final da demanda,

vem a ser revogada, ensejando o recolhimento da multa de mora em determinado prazo. O devedor, não o fazendo, estará sujeito à multa de ofício isolada de que trata o art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, resta claro que o método de imputação proporcional é a única forma de amortização de débitos autorizada pelo Código Tributário Nacional, não tendo tal sistemática sofrido qualquer modificação com o advento da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Corretas as razões pelas quais o recurso especial foi admitido, conforme transcrito anteriormente.

Realmente, enquanto o acórdão recorrido entendeu que, mesmo depois da introdução da Lei nº 9.430/96, a imputação proporcional continuou sendo um procedimento vigente e válido para os casos de postergação de pagamento de tributo; os paradigmas entenderam, diante de caso semelhante, que a partir da vigência da Lei nº 9.430/96, o método da imputação proporcional não poderia mais ser aplicado às hipóteses de postergação de pagamento de tributo.

Assim, o recurso deve mesmo ser conhecido.

2. Mérito

Quanto ao mérito, é importante registrar que essa controvérsia sobre os métodos de imputação proporcional ou linear só surgiu com a edição da Lei nº 9.430/96. Antes disso, a imputação proporcional sempre foi a regra de cálculo para alocação de tributos pagos em atraso.

Isso já demonstra, de certa forma, que nunca houve incompatibilidade entre o método de imputação proporcional e as regras previstas nos §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Realmente, ao contrário do que alega a contribuinte, não há nenhum comando nesses dispositivos que imponha a imputação linear (ou por rubrica) para a exigência da “diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções”.

Aliás, o que lá está estabelecido é que a apuração do valor líquido do imposto a ser exigido “não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência”.

Nesse sentido, tanto a jurisprudência administrativa quanto a judicial tem se posicionado pela correção do método da imputação proporcional.

Vale reproduzir uma recente decisão desta 1ª Turma da CSRF, o Acórdão nº 9101-005.093, de 02/09/2020, orientado pelo voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

[...]

Voto Vencedor

[...]

Relativamente à matéria conhecida, descrita no exame de admissibilidade como “sistemática de cálculo para constituição de créditos tributários nos casos de postergação de pagamento, isto é, se por ‘dedução linear’ (prevista no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996) ou ‘imputação proporcional’”, a maioria do Colegiado afirmou válida a aplicação da imputação proporcional.

Primeiramente no que se refere ao citado item 6.2 do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, cabe observar que o destaque ali feito acerca da exigência exclusiva dos *acréscimos relativos a juros e multa* não pode ser interpretado como determinação para lançamento isolado destes acréscimos, a indicar que a imputação linear seria o procedimento adequado para esta exigência. Seu item 7 confirma que a imputação seria proporcional ao determinar que *o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito* em razão do pagamento posterior, porque se a imputação fosse linear, o pagamento do principal em atraso liquidaria o principal originalmente devido, e só caberia exigir a multa e o juros de mora, isoladamente. A imputação proporcional, de seu lado, redistribui o valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um novo valor de principal recolhido que, por se reduzido, na comparação com o valor principal original resulta em parcela a descoberto, que representa o dito *valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito*.

Observe-se, ainda, que a imputação proporcional sempre foi a regra de cálculo para alocação de tributos pagos em atraso. A discussão quanto ao cabimento da imputação

linear surge depois do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, com a edição da Lei nº 9.430/96, que assim dispôs em sua redação original:

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, 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 ensinaria 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, exhaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídico-tributárias.*
- 4. A compensação tributária deve ser feita de acordo com as regras específicas estabelecidas para regular tal forma de extinção do débito. Não-aplicabilidade do sistema adotado pelo Código Civil.*
- 5. Não-aplicação de analogia para decidir litígio tributário quando a questão enfrentada não é disciplinada pelo CTN.*
- 6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.*

O Ministro José Delgado, citando doutrina e outras decisões judiciais, afastou a aplicação subsidiária do Código Civil em matéria tributária em razão da revogação expressa do art. 374 daquele diploma legal, e complementou que proceder de forma distinta daquela adotada pela Receita Federal ensejaria quebrar de isonomia entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais. Reforçou, ainda, que o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.

Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma adotada no acórdão recorrido. Reproduz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CÓDIGO CIVIL. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. ART. 354 DO CC/2002. INAPLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 108 CTN. INOCORRÊNCIA.

1. "Se as normas que regulam a compensação tributária não prevêm a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916) e não se pode concluir que houve lacuna legislativa, mas silêncio eloqüente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado. E a prova da assertiva é que o art. 374 do CC/2002, que determinava que a compensação das dívidas fiscais e parafiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII daquele diploma legal foi revogado pela Lei 10.677/2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002" (REsp 987.943/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.02.2008).

2. A imputação de pagamento não é causa de extinção do crédito tributário, representa apenas a forma de processamento da modalidade extintiva, que é o pagamento.

Daí porque, silenciando o Código Tributário sobre esse ponto específico, nada impede que a Administração expeça atos normativos que regulem o processamento da causa extintiva.

3. O fato de, na seara tributária, a imputação vir regulamentada em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal – IN's 21/97, 210/2002, 323/2003 e 600/2005 – não implica qualquer violação da ordem constitucional ou legal, uma vez que a reserva de lei complementar (art. 146 da CRFB/88) não abrange essa matéria e o art. 97 do CTN não exige a edição de lei formal para tratar do tema.

4. Nos termos do art. 108 do CTN, a analogia só é aplicada na ausência de disposição expressa na "legislação tributária". Por essa expressão, identificam-se não apenas as leis, tratados e decretos, mas, também, os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa (arts. 96 e 100 do CTN). Dessa forma, não há lacuna na legislação tributária sobre o tema imputação de pagamento, o qual, como dito, não é objeto de reserva legal.

5. Inexistência de ofensa aos arts. 354 do CC/2002 e 108 do CTN.

6. Agravo regimental não provido.

Acórdão seguinte, proferido em 10/02/2011 em razão do REsp nº 1.115.604/RS, confirma a manutenção deste entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 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, verifica-se que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).

7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese 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, poder-se-ia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá 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 dizer-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 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 seu deu ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, restou suprimida, do inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória". Desse modo, tal hipótese (que é a versada na consulta) deixou de ensejar a aplicação da prefalada multa de ofício (de 75% ou de 150%, conforme o caso), sendo, outrossim, revogado o inciso II do § 1º do mesmo artigo 44, que ordenava, como já apontamos, a cobrança de forma isolada dessa multa.

148. Confira-se a nova dicção do artigo 44, no trecho que interessa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996, pela Lei n.º 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 n.º 9.430/1996, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)"

Observe-se, mais uma vez, que a nova redação do art. 44, I, da Lei n.º 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 n.º 148.714 Especial do Procurador Acórdão n.º 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 escoreita 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 9101-004.231, com o seguinte acréscimo ao final:

Assim, em que pese os argumentos dispendidos pelo contribuinte, a imputação proporcional não é ilegal. Não faria o menor sentido quitar integralmente o principal e os juros decorrentes e manter, exclusivamente, a multa de mora. Por ser um consectário legal, na medida em que incide sobre o principal, não poderia a multa de mora remanescer sozinha no caso concreto.

Poder-se-ia argumentar, neste ponto, que o art. 354, do Código Civil, tem regra diferente, na medida que determina primeiro o pagamento dos juros e, somente depois, do capital. Contudo, nos termos da Súmula STJ 464, “a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária”.

Desta forma, a imputação proporcional na esfera tributária é técnica legal para que todo o valor do crédito do contribuinte seja utilizado e o eventual saldo devedor esteja distribuído de maneira adequada entre principal, juros e multa devidos.

Assim, evidenciada a correção do procedimento pautado em imputação proporcional, não merece reparos o acórdão recorrido.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida.

Os fundamentos acima transcritos são totalmente aplicáveis ao caso sob exame.

Nestes termos, o acórdão recorrido não merece nenhum reparo.

E, desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 26 do Acórdão n.º 9101-005.994 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.001716/2010-61