



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720511/2011-60</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.497 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2008

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO.

Na hipótese de autuação fundada em postergação de pagamento de tributo, cabível a sistemática de imputação proporcional.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - SÚMULA CARF Nº 108.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, nos moldes do §3º do artigo 63 da Lei nº 9.430/96. Aplicação da Súmula CARF nº108

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao lançamento de IRPJ e CSLL decorrente da postergação da contabilização de Juros sobre Capital Próprio percebidos pela Recorrente; vencida a conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que dava provimento ao recurso no ponto; Por voto de qualidade, negar provimento à peça recursal (i) em relação à imputação proporcional aplicada à postergação do pagamento do imposto; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Andressa Paula Senna Lisias, que davam parcial provimento ao recurso para afastar tão somente a imposição da multa no cálculo da imputação; (ii) em relação à multa isolada sobre o pagamento a menor de estimativas; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Andressa Paula Senna Lisias que davam provimento no ponto; por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso (i) em relação aos juros sobre multa de ofício e (ii) em relação ao pagamento de R\$1.238,73, determinar que a Autoridade Administrativa considere o referido valor para reduzir a autuação quando da liquidação do decidido neste julgamento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Claudio de Andrade Camerano.

Assinado Digitalmente

**Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin** – Relatora

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão DRJ que julgou procedente o lançamento e manteve o crédito tributário em litígio.

A ação fiscal resultou na lavratura de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cujos fatos imponíveis tributários abrangem os anos-calendário de 2008 e 2009.

A Fiscalização apurou a contabilização a destempo de Juros sobre Capital Próprio (JCP) auferidos do IRB – Brasil Resseguros S/A. Especificamente, valores com fato gerador em outubro e dezembro de 2008 foram contabilizados em janeiro de 2009, e JCP de dezembro de 2009, em fevereiro de 2010.

Em decorrência dessa constatação, procedeu-se ao lançamento de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício no patamar de 75%, juros de mora e multa isolada de 50% por não recolhimento de estimativas. Adicionalmente, foi lançada uma diferença de IRPJ no valor de R\$ 1.238,73, referente a erro de preenchimento da DIPJ.

A DRJ manteve integralmente a exigência fiscal, sob os fundamentos sintetizados nos seguintes pontos:

**Postergação:** A DRJ ratificou o cálculo da postergação mediante a aplicação da imputação proporcional dos valores recolhidos. Entendeu que a infração (registro em período diverso) afasta a denúncia espontânea para fins de multa de mora, mantendo-a na composição do crédito.

**Multa Isolada:** Manteve a aplicação da multa isolada, inclusive em concomitância com a multa de ofício, com base no art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, rejeitando o argumento de inaplicabilidade após o encerramento do ano-calendário.

**Pagamento Parcial:** Não reconheceu o pagamento do valor de R\$ 1.238,73 em sede administrativa, remetendo a análise para a fase de cobrança, por entender que tal reconhecimento não é atribuição da autoridade julgadora.

**Juros sobre Multa:** Considerou devida a incidência de juros de mora (taxa Selic) sobre a multa de ofício, com fundamento nos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, apresentando os seguintes argumentos principais:

**Nulidade do Lançamento por Critério de Imputação:** Argumenta que a metodologia de imputação proporcional utilizada pela Fiscalização é ilegal e gera iliquidez e incerteza no lançamento. Defende que, em casos de postergação, o art. 273 do RIR/99 e o Parecer Normativo COSIT 02/1996 autorizam apenas a cobrança de juros de mora (e, eventualmente, multa de mora), uma vez que o principal do tributo foi efetivamente pago, ainda que a destempo.

**Denúncia Espontânea:** Sustenta que os pagamentos dos tributos postergados foram realizados antes do início da fiscalização, configurando denúncia espontânea e, portanto, afastando a aplicação da multa de mora, conforme o art. 138 do CTN.

**Multa Isolada:** Alega sua inaplicabilidade após o encerramento do ano-calendário (2008), pois a finalidade da estimativa cessa com a apuração do lucro real anual; Argumenta a impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício de 75%, invocando o princípio da consunção e a Súmula CARF nº 105, que estabelece que a multa de ofício deve subsistir em detrimento da isolada.

**Reconhecimento de Pagamento:** Requer o reconhecimento do pagamento do valor de R\$ 1.238,73, alegando que o pagamento é causa de extinção do crédito tributário (art. 156, I, do CTN) e deve ser analisado em sede administrativa.

**Juros sobre Multa:** Reitera a ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

### **Da preliminar de nulidade do lançamento por vício no critério de imputação.**

A Recorrente argui, em sede de preliminar, a nulidade integral do lançamento fiscal, sob o fundamento de que a autoridade fiscal teria utilizado um critério de imputação de pagamento ilegal e manifestamente equivocado. Sustenta que tal erro na apuração do *quantum debeat* vicia o ato administrativo em sua origem, tornando-o ilícito, incerto e, portanto, nulo.

Contudo, a preliminar não merece acolhida.

cediço que a arguição de nulidade de um ato administrativo, como o lançamento fiscal, pressupõe a existência de vício em seus elementos essenciais de formação, de natureza formal, que o tornam imprestável para produzir efeitos no mundo jurídico. Tais vícios estão, em regra, associados à competência da autoridade, à forma prescrita em lei, ao objeto, ao motivo e à finalidade do ato.

No direito tributário, o Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 10, estabelece os requisitos obrigatórios para a lavratura do auto de infração, como a qualificação do autuado, a descrição do fato gerador, a disposição legal infringida, a determinação da exigência e a intimação para defesa. A ausência de um desses elementos essenciais pode, de fato, ensejar a nulidade do lançamento.

O que a Recorrente aponta como causa de nulidade, entretanto, não é um vício de formação do ato, mas sim um erro de mérito, relacionado à quantificação do crédito tributário

remanescente. A controvérsia acerca do critério de imputação do pagamento postergado — se proporcional ou linear, se com ou sem encargos — não macula a validade formal do ato de lançamento, mas sim o valor final da exigência.

Em outras palavras, a discussão não reside na existência da obrigação tributária decorrente da postergação (*o an debeatur*), mas na apuração do seu exato montante (*o quantum debeatur*). O lançamento fiscal identificou corretamente o sujeito passivo, o fato gerador (postergação de receitas de JCP), os períodos de competência e a fundamentação legal para a exigência. O ato, portanto, é formalmente válido, pois cumpriu sua finalidade de constituir o crédito tributário.

O eventual erro no cálculo, decorrente da aplicação de um método de imputação considerado incorreto, é uma questão de fundo, a ser corrigida no julgamento de mérito. A consequência jurídica de tal erro não é a anulação do processo, mas sim a reforma da decisão para adequar o valor do crédito tributário ao que é efetivamente devido.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo é pacífica neste sentido, distinguindo claramente os vícios formais, que levam à nulidade, dos erros materiais ou de mérito, que levam à procedência parcial ou total do recurso, com a consequente revisão do valor lançado. Anular um lançamento por completo em razão de um erro de cálculo seria medida desproporcional e contrária ao princípio da economia processual, obrigando a Fazenda Pública a refazer todo o procedimento de constituição do crédito, quando a questão pode ser resolvida com a simples adequação dos valores na própria instância julgadora.

Desta forma, a análise da legalidade do critério de imputação utilizado pela autoridade fiscal será realizada no exame de mérito deste voto. Se constatada a incorreção, como de fato se analisará adiante, o resultado será a reforma da decisão recorrida para ajustar o crédito tributário exigido, e não a anulação do feito.

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade do lançamento.

#### **Do Tratamento Jurídico da Postergação do Pagamento de Tributos e da Imputação de Pagamento.**

Da Dedutibilidade de Juros sobre Capital Próprio (JCP) Deliberados Após o Término do Ano-Calendário.

A controvérsia central do presente caso reside na glosa de despesas com JCP cuja deliberação societária ocorreu em período posterior ao ano-calendário a que se referem os lucros que basearam seu cálculo. A Fiscalização entendeu que tal procedimento configuraria uma postergação indevida de receita pela Recorrente (beneficiária dos JCP), resultando em recolhimento a menor de IRPJ e CSLL.

Cronologia dos Fatos Defendidos pela Contribuinte Para contextualizar a aplicação da tese jurídica, é fundamental detalhar a cronologia dos eventos que originaram a autuação, conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal (fl. 142) e das peças processuais:

**●JCP referente a Outubro/2008:**

- Valor: R\$ 792.361,94
- Fato Gerador (período do lucro): Outubro de 2008
- Registro Contábil (data da deliberação/reconhecimento): Janeiro de 2009

**JCP referente a Dezembro/2008:**

- Valor: R\$ 158.475,72
- Fato Gerador (período do lucro): Dezembro de 2008
- Registro Contábil (data da deliberação/reconhecimento): Janeiro de 2009

**JCP referente a Dezembro/2009:**

- Valor: R\$ 941.720,47
- Fato Gerador (período do lucro): Dezembro de 2009
- Registro Contábil (data da deliberação/reconhecimento): Fevereiro de 2010

A defesa da Recorrente sustenta que a contabilização das receitas de JCP ocorreu no período em que a obrigação jurídica de recebimento se tornou certa e exigível, ou seja, na data da deliberação societária, e não no encerramento do ano-calendário a que os lucros se referiam. Esta cronologia é o cerne da questão.

Assiste razão à Recorrente neste ponto.

O tema dos “JCP extemporâneos” é, de fato, objeto de divergência no âmbito deste Conselho. Contudo, filio-me à corrente de entendimento, que se tornou majoritária, de que não há óbice legal para a dedução de JCP deliberados após o encerramento do ano-calendário de referência.

A matéria central da controvérsia reside na correta consequência jurídica da postergação do reconhecimento de receitas. A fiscalização e a decisão recorrida entenderam pela exigência do principal dos tributos, acrescidos de multa de ofício e juros, após aplicar um cálculo de “imputação proporcional”. A Recorrente, por sua vez, sustenta que, tendo havido o pagamento do principal em momento posterior, mas antes do início da ação fiscal, caberia, no máximo, a cobrança dos encargos moratórios.

Assiste razão à Recorrente.

O artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), que reproduz o disposto no §5º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, estabelece que a inexactidão quanto ao período de apuração de uma receita somente constitui fundamento para lançamento se dela resultar a postergação do pagamento do imposto. O §2º do mesmo artigo especifica a consequência dessa postergação: a cobrança de atualização monetária (quando aplicável), multa de mora e juros de mora.

A norma não autoriza a nova cobrança do principal do tributo que, embora em período de apuração incorreto, foi efetivamente recolhido. A infração, no caso da postergação, é o atraso no pagamento, e a sanção correspondente é a imposição dos encargos legais decorrentes da mora, e não a exigência em duplicidade do tributo.

No presente caso, é fato incontroverso que as receitas de JCP foram oferecidas à tributação nos balancetes de janeiro de 2009 e fevereiro de 2010, e os tributos correspondentes foram recolhidos. A conduta da Recorrente, ao recolher o tributo devido antes de qualquer procedimento fiscalizatório, configura a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN). A espontaneidade afasta a imposição de penalidades, sejam elas de mora ou de ofício.

Dessa forma, o procedimento correto seria a apuração exclusiva dos juros de mora (Taxa SELIC), calculados sobre os valores de IRPJ e CSLL que deveriam ter sido pagos nos vencimentos originais (em 2008 e 2009) até as datas dos efetivos pagamentos (em 2009 e 2010).

O método de “imputação proporcional” aplicado pela fiscalização e mantido pela DRJ, além de não encontrar amparo legal para casos de postergação, resultou na cobrança indevida de principal e multa de ofício. Ao subtrair do valor pago os encargos moratórios para então apurar um “saldo devedor” de principal, a autoridade fiscal transformou juros e multa de mora em principal, sobre o qual aplicou nova multa (de ofício) e novos juros, o que é manifestamente ilegal e viola o princípio do non bis in idem.

Portanto, o lançamento do principal do IRPJ e da CSLL, bem como da respectiva multa de ofício de 75%, deve ser cancelado.

Quanto à multa de mora, que a DRJ entendeu devida, esta também deve ser afastada em razão da denúncia espontânea, conforme jurisprudência consolidada. A obrigação da Recorrente, após a postergação, se resume ao pagamento dos juros de mora sobre o principal recolhido a destempo.

#### **Da Multa Isolada sobre as Estimativas.**

A autoridade fiscal lançou multa isolada de 50% sobre o valor das estimativas de IRPJ e CSLL que teriam sido recolhidas a menor em novembro de 2008, em decorrência da não contabilização da receita de JCP em outubro daquele ano.

O recurso merece provimento neste ponto.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é pacífica e sumulada no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício apurada no ajuste anual, sobre a mesma base de cálculo. É o que dispõe a Súmula CARF nº 105:

*"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa*

*de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."*

Ainda que a multa de ofício sobre o principal esteja sendo cancelada por outros fundamentos, o princípio da consunção, que fundamenta a Súmula, permanece válido. A obrigação principal, após o encerramento do exercício, passa a ser a do ajuste anual, que absorve as obrigações acessórias relativas às antecipações mensais. A infração pelo não recolhimento da estimativa (infração-meio) é absorvida pela infração relativa ao não pagamento do tributo apurado anualmente (infração-fim).

Dessa forma, a exigência da multa isolada é indevida e deve ser integralmente cancelada.

### **Dos juros sobre a Multa de Ofício**

A Recorrente pleiteia o afastamento da incidência de juros sobre a multa de ofício. A decisão da DRJ manteve a incidência, alinhando-se à jurisprudência do CARF e à interpretação dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Neste ponto específico, o recurso não merece provimento.

A multa de ofício, uma vez lançada e não paga no vencimento, integra o crédito tributário e passa a ser considerada débito para com a União. A jurisprudência deste Conselho e dos Tribunais Superiores é firme no sentido de que sobre tal débito incidem juros de mora, calculados pela taxa SELIC, a partir do mês seguinte ao do vencimento do prazo para pagamento.

A SÚMULA CARF Nº4, determina que: *"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais"*.

O art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 estabelece que os juros de mora incidem sobre os débitos para com a União, o que inclui as multas. Não há distinção legal que afaste a incidência de juros sobre a penalidade. Neste sentido a SÚMULA CARF 108.

Portanto, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é legítima e deve ser mantida.

Embora as multas de ofício (principal e isolada) estejam sendo canceladas no presente voto por outros fundamentos, a tese jurídica sobre a legalidade da incidência de juros sobre multa, quando esta é devida e não paga, está correta. Portanto, nega-se provimento ao recurso neste tópico.

### **Do Pagamento da Diferença de IRPJ (R\$ 1.238,73)**

A Recorrente comprovou nos autos o pagamento do valor de R\$ 1.238,73, referente à diferença de IRPJ lançada por erro no preenchimento da DIPJ. A DRJ não analisou o mérito do pagamento, remetendo a questão para a fase de execução do julgado.

A decisão da DRJ está em conformidade com o procedimento padrão deste contencioso administrativo. A competência para o julgamento de legalidade do lançamento não se confunde com a atribuição de verificar a extinção do crédito pelo pagamento, que é uma tarefa da unidade de origem da Receita Federal na fase de liquidação do acórdão.

Assim, nega-se provimento ao recurso neste ponto, sem prejuízo de se determinar que a autoridade administrativa competente, quando da execução deste julgado, verifique o pagamento comprovado nos autos e promova a correspondente baixa do débito.

Pelo exposto, voto por:

1. DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar integralmente o lançamento do principal do IRPJ e da CSLL e da respectiva multa de ofício de 75%, decorrentes da postergação do reconhecimento de receitas de JCP, por entender que o tributo foi extinto pelo pagamento e que a multa é afastada pela denúncia espontânea, mantendo-se a exigência tão somente dos juros de mora incidentes sobre os valores recolhidos a destempo, a serem calculados pela autoridade de origem.

2. DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar integralmente a multa isolada lançada pela falta de recolhimento de estimativas.

3. NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário no tocante à tese de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

4. NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário quanto ao pedido de reconhecimento do pagamento do valor de R\$ 1.238,73, e DETERMINAR à unidade da Receita Federal de origem que, na fase de liquidação deste acórdão, proceda à verificação do pagamento comprovado nos autos para a devida extinção do crédito correspondente.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Claudio de Andrade Camerano, redator designado

De se destacar que o presente **voto vencedor** se refere à manutenção do lançamento de ofício, naquilo que é pertinente à postergação da contabilização de Juros sobre Capital Próprio percebidos pela Recorrente, acarretando imputação proporcional aplicada à postergação do pagamento do imposto e à multa isolada sobre o pagamento a menor de estimativas

Assim, de se acatar o que foi decidido pela Relatora e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às demais questões trazidas no Recurso.

A decisão recorrida já se manifestou adequadamente sobre o tema da postergação em questão.

Ainda, tal matéria já foi objeto de apreciação por este Colegiado, neste sentido trago o excelente voto proferido pela **CSRF 1ª TURMA**, a seguir reproduzido, que adoto integralmente como razão de decidir:

**10783.903968/2008-49**

Acórdão 9101-007.101 – CSRF/1ª TURMA, de 07 de agosto de 2024

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Relator - Luis Henrique Marotti Toselli

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2004*

*POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO.*

*Na hipótese de autuação fundada em postergação de pagamento de tributo, cabível a sistemática de imputação proporcional.*

**“VOTO**

[...]

**Mérito**

*A divergência diz respeito à legitimidade ou não do critério de imputação proporcional para fins de cobrança de tributo pago em mora.*

*Trata-se de matéria conhecida e que foi julgada por este Colegiado na Sessão de julgamento do dia 02 de setembro de 2020. Nessa ocasião, acompanhei o entendimento da maioria no sentido de considerar válida a aplicação da sistemática de imputação proporcional em casos de postergação.*

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

(...)

*Primeiramente no que se refere ao citado item 6.2 do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, cabe observar que o destaque ali feito acerca da exigência exclusiva dos acréscimos relativos a juros e multa não pode ser interpretado como determinação para lançamento isolado destes acréscimos, a indicar que a imputação linear seria o procedimento adequado para esta exigência. Seu item 7 confirma que a imputação seria proporcional ao determinar que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em razão do pagamento*

*posterior, porque se a imputação fosse linear, o pagamento do principal em atraso liquidaria o principal originalmente devido, e só caberia exigir a multa e o juros de mora, isoladamente. A imputação proporcional, de seu lado, redistribui o valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um novo valor de principal recolhido que, por se reduzido, na comparação com o valor principal original resulta em parcela a descoberto, que representa o dito valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito.*

*Observe-se, ainda, que a imputação proporcional sempre foi a regra de cálculo para alocação de tributos pagos em atraso. A discussão quanto ao cabimento da imputação linear surge depois do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, com a edição da Lei nº 9.430/96, que assim dispôs em sua redação original:*

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

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

#### **Multas de Lançamento de Ofício**

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

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

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

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

*[...]*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*[...]*

*Nestes termos, se o tributo fosse pago em atraso, mas sem o acréscimo de multa de mora, era possível interpretar que não deveria ser feita a redistribuição do valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um*

*menor valor de principal recolhido a ser imputado ao principal devido. A multa de mora não paga ensejaria o lançamento de multa de ofício isolada na forma do art. 44, § 1º, inciso II da referida Lei, e os juros de mora não pagos, infere-se, seriam lançados isoladamente, conforme seu art. 43.*

*Ocorre, porém, que o Código Tributário Nacional não ampara a amortização linear, na medida em que se limita a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:*

*Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:*

*I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;*

*II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;*

*III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;*

*IV - na ordem decrescente dos montantes.*

*Confrontando os dispositivos da Lei nº 9.430/96 com o CTN, prevaleceu o entendimento, na Administração Tributária, de que inexistindo naquele, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, a forma de alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário deve ser definida mediante utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código:*

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

*Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deveria observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado, como procedeu a Fiscalização.*

*A possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos, cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007. Assim, segundo a interpretação ao norte, o*

*art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente seria aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência.*

*Registre-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça já firmou interpretação, no âmbito do REsp nº 921.911/RS, em favor da imputação proporcional procedida pela Receita Federal, nos casos de reconhecimento de direito creditório utilizado para compensação de débitos em atraso, sem acréscimos moratórios. A ementa do referido julgado, proferido pela Primeira Turma daquele Tribunal em 01/04/2008, deixa claro o entendimento ali firmado:*

**TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 163 DO CTN. PRETENSÃO DE, NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAREM-SE REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO.**

- 1. A regra dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplica às compensações tributárias.*
- 2. Impossível, juridicamente, o acolhimento de pretensão no sentido de que, primeiramente, na compensação, sejam os juros devidos considerados em primeiro lugar como pagamento e, em seguida, o principal.*
- 3. O art. 163 do CTN regula, 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 quebra de isonomia entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais. Reforçou, ainda, que o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.*

*Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma adotada no acórdão*

*recorrido. Reproduz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:*

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

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

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

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

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

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

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

*6. Agravo regimental não provido.*

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

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS AT. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO*

*CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.*

*1. Cumpre afastar a alegada ofensa dos arts. 165, 458, II e 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões que foram postas à deslinde, adotando, contudo, orientação contrária à pretensão dos ora recorrentes, não havendo que se falar em deficiência ou omissão na prestação jurisdicional conferida na origem.*

*2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à não incidência de juros moratórios em continuação quando do pagamento das parcelas do precatório na forma do art. 78 do ADCT, desde que respeitado o prazo constitucional. Precedentes.*

*3. Não havendo direito ao cômputo de juros moratórios na hipótese, resta prejudicada a análise da alegada ofensa dos arts. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 e 161, § 1º, do CTN. Contudo, em razão do princípio da non reformatio in pejus, deve ser mantido o acórdão recorrido na parte que determinou a incidência de juros legais de 6% ao ano, a partir da segunda parcela.*

*4. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. Precedentes.*

*5. Recurso especial não provido.*

*Assim, não há reparos ao acórdão recorrido que se pauta nos seguintes fundamentos expostos no Acórdão nº 1402-002.201:*

*Há que se ressaltar que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.*

*A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.*

*O entendimento acima exposto está em consonância com a Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004, conforme se verifica no trecho a seguir reproduzido:*

*Nota Cosit nº 106/2004: " (...)*

*5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei nº 5.172,*

de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts. 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.

6. Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verificase que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).

7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis:

'Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.'

8. Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios – parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda, poderseia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, "na mesma proporção", dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis:

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

(...).'

10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre

*tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.*

*10.1 É que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.*

*10.2 Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$100,00 de tributo, R\$20,00 de multa moratória e R\$10,00 de juros moratórios efetuasse o pagamento de R\$80,00 a título de tributo, R\$50,00 a título de multa moratória e R\$10,00 a título de juros moratórios, ou efetuasse o pagamento de R\$150,00 a título de tributo, R\$10,00 a título de multa moratória e R\$5,00 a título de juros moratórios? Qual seria a proporcionalidade a ser observada, na restituição, entre tributo, juros moratórios e penalidade pecuniária?*

*(...)*

*14. Conforme já mencionado, é o CTN que, ao dispor sobre a repetição do indébito tributário, indiretamente determina a proporcionalização do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas do débito por ele pago(...)"*

*(...)*

*Neste mesmo sentido, cita-se trecho CONCLUSÃO do PARECER/PGFN/CDA N° 1.936/2005:*

*"26 – Ante o exposto, tendo em vista que **a adoção do "sistema de amortização linear" não encontra respaldo na legislação citada, que o "sistema de amortização proporcional é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, que a própria Secretaria da Receita Federal (Nota Cosit n° 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido** e que os créditos tributários submetidos ao método da amortização linear carecem de liquidez e certeza..." (grifei)*

*Com este mesmo entendimento, citam-se trechos do PARECER PGFN CAT N° 74/2012:*

*143. Chamava-se linear essa forma de imputação porque levava em conta o preenchimento, efetuado pelo próprio contribuinte, das linhas do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com que ele pagava, a destempo, o débito tributário.*

*144. Pode-se ver a associação entre a imputação linear e a formatação original do artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996, mediante o seguinte exemplo: pagando o contribuinte, em MAI 2012, a quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) sem incluir, portanto, o valor da multa de mora , e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na linha do*

*DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.*

*145. Tal procedimento não era insta 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*I - (revogado)*

*II - (revogado)*

*[...].*

**149. Com isso, passou ser plenamente aplicável a imputação proporcional na hipótese aqui versada, representando, assim, o novo regime importante avanço legislativo no cumprimento dos ditames do artigo 163 do CTN.**

**150. Eis porque tem razão a SRFB ao afirmar, em sua consulta, que a alteração promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, veio viabilizar a imputação proporcional de pagamento na hipótese nela versada — deixando-se de lado a chamada "imputação linear". (grifei)**

*Portanto, pelo exposto, deve ser aplicado o "sistema de imputação proporcional", como fez a fiscalização, e não o "sistema de amortização linear", como pretende o interessado.*

*In casu, restou caracterizada, após a imputação proporcional do pagamento postergado, a falta de recolhimento do saldo devedor objeto do lançamento de ofício, com a aplicação da multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:*

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)"*

*Observe-se, mais uma vez, que a nova redação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.*

*No caso presente, os pagamentos postergados efetuados pelo interessado em 2008 e 2009 não abrangeram o valor total do débito em 2007, não restando à fiscalização alternativa senão a de se valer da imputação proporcional para ajustar tais valores aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre o tributo, a multa moratória e os juros moratórios, e formalizando de ofício a exigência do tributo remanescente.*

*A respeito da matéria, traz-se à colação, em contraponto aos acórdãos mencionados na impugnação, decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:*

*16327.004099/200246 Recurso nº 148.714 Especial do Procurador Acórdão nº 910100.426– 12 Turma Sessão de 03 de novembro de 2009 Matéria IRPJ E OUTRO (...) Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica Ano-calendário: 1998 1 FALTA DE ADIÇÃO DE PERDAS NA REAVLIAÇÃO 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 escoreta a norma legal, não havendo erro na apuração do tributo postergado.

Este posicionamento, expresso pelo ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, foi renovado nesta 1ª Turma, no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.2315, com o seguinte acréscimo ao final:

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

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

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

[...]

Nesse sentido, nenhum reparo cabe ao acórdão recorrido.

### **Conclusão**

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

Assinado Digitalmente

**Luis Henrique Marotti Toselli”**

**Do Lançamento da Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativas**

Esta Turma já se manifestou em diversas ocasiões sobre o tema, daí trago e reproduzo voto proferido pelo Presidente desta Turma Ordinária, cujo teor adoto integralmente.

Processo nº 16561.720063/2021-01

Sessão de 30 de julho de 2025

Acórdão 1401-007.520

Relator: Luiz Augusto de Sousa Gonçalves

**VOTO****3) Da multa isolada decorrente de recolhimentos a menor das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL**

[...]

*Referida matéria é controvertida no seio do CARF e também nesta própria Turma de Julgamento. Entretanto, me perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.*

*Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:*

*“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;*

*(...)*

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

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*(...)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;”*

*Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*(...)*

*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.”*

*Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.*

*O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.*

*Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por*

*falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.*

*Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.*

*Tem-se assim que a multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.*

*Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei”<sup>1</sup>, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais”<sup>2</sup>.*

*Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, a ser apurado como devido, ou não, ao final do período de apuração, que é devida e deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.*

*Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.*

*O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.*

*Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.*

*Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.*

***Assim, é forçoso negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos-base de 2018, 2019 e 2020.***

Reproduzo, também, ementa de recente voto proferido por outra Turma Ordinária desse Colegiado, da lavra do Relator Gustavo de Oliveira Machado, em sessão de 22 de julho de 2025.

Processo nº 10480.722042/2010-83

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2007*

***MULTA DE OFÍCIO e MULTA ISOLADA. DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.***

*A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.*

*De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.*

***MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE.***

*Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador*

*aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.*

### **Conclusão**

É o voto, por negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Claudio de Andrade Camerano**