MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**19647.004530/2005-72**
ACÓRDÃO	9101-007.190 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	2 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	TELPA CELULAR S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. LEGALIDADE.

A imputação proporcional é a única forma de amortização de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por TIM NORDESTE S/A, sucessora de TELPA CELULAR S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-005.937, na sessão de 19 de novembro de 2021, nos seguintes termos:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

A decisão recorrida está assim ementada:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2000
>
> COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
>
> Não se cogita de denúncia espontânea quando a interessada meramente indicou débitos para compensação (presumidamente já declarados na sua totalidade em DCTF) sem os correspondentes juros de mora.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)
>
> Ano-calendário: 2000
>
> COMPENSAÇÃO. DÉBITOS CONFESSADOS. COBRANÇA.
>
> Inexistiu compensação do valor lançado (e posteriormente revisto) em outro processo quando o que se compensou no presente processo é rigorosamente o débito que foi confessado mediante a apresentação de declaração de compensação.

O litígio decorreu de homologação de compensações declaradas com saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2000. A Contribuinte discordou do acréscimo de multa de mora aos débitos compensados em atraso e da imputação proporcional do crédito reconhecido aos débitos acrescidos de multa de mora, bem como questionou a revisão de ofício promovida nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, que acarretou acréscimo de valor dos débitos aqui cobrados. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade. O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 169/173).

Cientificada em 25/02/2022 (e-fl. 183), a Contribuinte interpôs recurso especial em 03/03/2022 (e-fl. 185/253) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 257/267, do qual se extrai:

> O recurso especial questionou o entendimento adotado pelo Acórdão nº 1302-005.937 e defendeu a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito de matérias assim identificadas:
>
> **(1) "Aplicação da denúncia espontânea na compensação" (item II do apelo)**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Paradigma no 3402-008.190 – processo 10380.730348/2013-84 – sessão de 24/03/2021
>
> Paradigma no 9101-004.636 – processo 16327.001771/2006-75 – sessão de 15/01/2020
>
> **(2) "Ilegalidade na imputação proporcional de principal e multa" (item III do apelo)**
>
> Paradigma nº 9101-001.233 – processo 16327.000792/2001-69 – sessão de 21/11/2011
>
> [...]
>
> Há até consonância dos paradigmas com o recorrido, quando os primeiros assentam como requisito da denúncia espontânea o pagamento do tributo com juros de mora.
>
> De modo que os paradigmas não confrontam o específico fundamento do acórdão recorrido, de que não se cogita de denúncia espontânea quando a compensação não contempla os juros moratórios.
>
> Pelos motivos expostos não se vislumbra divergência jurisprudencial a ser dirimida em via especial, **e deve-se negar seguimento à matéria (1).**
>
> [...]
>
> De fato, enquanto o acórdão recorrido pronuncia a validade do método de imputação proporcional *"promovido em consonância com o previsto no art. 61 da Lei nº 9.430/96*", o paradigma nº 9101-001.233 manifesta que *"a partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional"*.
>
> Demonstrado, portanto, o dissídio entre Turmas, pelo que se deve dar seguimento à matéria (2).
>
> **Conclusão**
>
> Pelas razões expostas, propõe-se que **SEJA DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pelo contribuinte, reconhecendo-se divergência na matéria **"ilegalidade na imputação proporcional de principal e multa"**. *(destaques do original)*

Notificada da admissibilidade parcial do recurso especial em 02/06/2023 (e-fl. 271), a Contribuinte não apresentou agravo.

A Contribuinte assim principia seu recurso especial:

> Trata-se, no presente caso, de Processo Administrativo de compensação decorrente da utilização de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2000 com débitos fiscais de CSLL de 2002 e de 2003 (períodos variados).
>
> O Fisco homologou as compensações efetuadas até certo limite e determinou a cobrança dos débitos cujas compensações declaradas foram consideradas

DOCUMENTO VALIDADO

indevidas pela inexistência de crédito. Essa homologação parcial deve-se à inclusão de exigência de multa de mora a qual não foi recolhida pelo contribuinte. Isso levou à utilização do crédito da contribuinte de forma mais célere, esgotando-o com menos débitos fiscais.

Apresentada competente Manifestação de Inconformidade, houve por bem a DRJ não homologar a compensação efetuada, ratificando o procedimento da repartição de origem de cobrança dos débitos. Diante disso, foi interposto Recurso Voluntário.

Não obstante as razões apresentadas pela contribuinte, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF negou provimento ao Recurso Voluntário interposto, concluindo pela possibilidade de cominação desse consectário legal (multa de mora) na compensação das estimativas em atraso. No que se refere à imputação proporcional utilizada pelo Fisco no caso concreto, concluiu o acórdão tratar-se de procedimento fiscal que encontra amparo na legislação.

No entanto, a decisão deve ser reformada, vez que outras Turmas do CARF já se manifestaram em sentido contrário, qual seja: pelo (i) cabimento da denúncia espontânea na compensação e pela (ii) ilegalidade da utilização do método de imputação proporcional. Por essa razão, tem cabimento o presente Recurso Especial.

Com respeito à matéria admitida, aduz que:

III – DA ILEGALIDADE NA IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PRINCIPAL E MULTA.

III.I - DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUE AUTORIZA O PROCESSAMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

No que se refere à imputação proporcional de principal e multa, prevaleceu no arresto recorrido o entendimento de que o método de imputação proporcional foi legalmente *"promovido em consonância com o previsto no art. 61 da Lei nº 9.430/96."* (Fl. 163).

Ocorre que esse posicionamento conflita com precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que decidiu ser **inaplicável o método da imputação proporcional**, conforme se percebe do precedente que restou assim ementado:

> *"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 9101-001.233 – Conselheiro Relator Claudemir Rodrigues Malaquias – J. 25/01/2012 - Doc. 03).

A fim de evidenciar a divergência, vejamos no quadro abaixo, o cotejo entre o acórdão recorrido e o referido paradigma, de modo a revelar a divergência de entendimento necessário ao conhecimento do presente recurso:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

[...]

Como se vê, enquanto o acórdão recorrido entendeu pela possibilidade da aplicação da imputação proporcional, tendo em vista que esse método teria previsão legal, a r. decisão paradigma entendeu de forma diversa, aduzindo que, após a Lei n. 9.430/96, seria incabível a aplicação do método da imputação proporcional, tendo em vista que a legislação determina que eventuais consectários legais decorrentes do recolhimento em atraso de tributo devem ser exigidos por intermédio de auto de infração.

Percebe-se, assim, que a decisão recorrida adotou solução diversa da orientação do precedente paradigma colacionado, o que caracteriza a necessária divergência jurisprudencial e demanda o conhecimento do presente apelo especial também para esse ponto.

III.II – MÉRITO DA QUESTÃO

Com efeito, a Fiscalização não se limitou a apenas concluir que seria aplicável a multa moratória ao pleito de compensação da contribuinte, impondo-a ao caso concreto. Além disso, ela realizou a chamada imputação proporcional. Com isso, ela pretendeu que parte dos valores recolhidos pela contribuinte para pagar o tributo devido fosse convertida em pagamento da multa moratória de 20%.

Além de irregular, já que destituído de base legal, conforme asseverou o precedente paradigma sobre a questão, tal procedimento levou ao aumento do valor da exigência.

Com efeito, a Lei n. 9.430/96 prevê, em seu artigo 43, que *"poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente"*.

O mesmo dispositivo legal, em seu artigo 44, previa que as multas de 75% e de 150% seriam exigidas, entre outras hipóteses, "*isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora; (...)"* (§ 1º, II). Ocorre que a Medida Provisória nº 351/07 (convertida na Lei nº 11.488/2007), em seu artigo 14, alterou a redação do referido artigo 44. A partir dela não existe mais a previsão de aplicação das multas de 75% e de 150% isoladamente para a situação referida[1].

[1] "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I - de 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 cinqüenta 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 será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:
I - prestar esclarecimentos;
II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;
III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.
(...)".

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A questão que se põe, frente a nosso novo cenário normativo, é qual o tratamento a ser dado quando há o recolhimento de tributo após o vencimento de seu prazo, mas sem o acréscimo de multa de mora.

A resposta não pode ser outra senão a que compete à Administração Fiscal impor tal multa, para exigi-la do contribuinte. Com efeito, se o contribuinte deve (no entender da Administração) recolher o tributo não pago com acréscimo da multa de mora e não o faz, deve a Administração exigi-la. Ou seja, em tais situações a exigência a ser feita limita-se à multa de mora.

Logo, a Administração não pode, diversamente, pretender transmudar o pagamento feito pelo contribuinte e tratar o recolhimento de tributo, feito pelo contribuinte, como pagamento de parte da multa de mora. Em outras palavras, ela não pode qualificar como pagamento de multa o recolhimento de tributo. Esta não tem o poder/competência para alterar a natureza de um pagamento. Poderia fazê-lo apenas se houvesse previsão normativa expressa que lhe desse tal competência. Na ausência de lei nesse sentido, a natureza e destino do pagamento feito pelo contribuinte têm que ser respeitado.

Não foi, porém, o que foi feito no caso concreto. A contribuinte realizou compensações para pagar os tributos que entendia devidos. Foi expressa, nas DCOMP's apresentadas, em declarar que seus créditos eram utilizados para pagar os tributos devidos (principal).

O Fisco, no entanto, pretende converter parte dos pagamentos de tributos realizados pela contribuinte em pagamento de parte da multa moratória supostamente devida. Ao adotar tal procedimento, a Fiscalização utilizou mais rapidamente os créditos a que a contribuinte tinha direito, apontando como pendente de pagamento parte do principal.

Tal procedimento é não só irregular, dado que desprovido de base legal, como também mais oneroso para o contribuinte. Realmente, ao realizar a imputação proporcional, a Fiscalização tratou como pendente de recolhimento até hoje parte do principal, com juros computados desde seu vencimento. Na verdade, porém, todo o principal já foi pago pela contribuinte e deveria ter sido constituída e exigida apenas a multa moratória, computada sobre o valor original do débito.

A decisão recorrida deve, então, ser reformada, pois a contribuinte não compensou seus créditos com multa moratória que ela entende indevida em razão do artigo 138 do CTN. O CARF e a CSRF, competentes apenas para revisar os atos do Fisco, devem limitar-se a analisá-los e, verificando estarem eles em desacordo com a legislação, devem cancelá-los.

Desse modo, na hipótese de se entender devida a multa moratória, ela eventualmente deveria vir a ser imposta e exigida pela Delegacia da Receita Federal, de forma correta, por intermédio da lavratura de auto de infração, e não por meio do irregular e mais oneroso procedimento da imputação.

Por todos esses motivos, é imperioso, no caso, o afastamento da imputação proporcional realizada e a homologação integral da compensação. *(destaques do original)*

DOCUMENTO VALIDADO

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, reformando-se o acórdão recorrido para *reformando-se o r. aresto recorrido, ser integralmente homologado o pedido de restituição/compensação formulado.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 04/09/2023 (e-fl. 277), e retornaram em 05/09/2023 com contrarrazões (e-fls. 278/283) nas quais a PGFN requer o improvimento do recurso especial na matéria admitida porque:

> 7. Nas compensações efetuadas pelo sujeito passivo, os débitos serão compensados na ordem por ele indicada, consoante dispõe o art. 21, § 7º, da Instrução Normativa SRF n° 210, de 2002, incluído pela Instrução Normativa SRF n° 323, de 2003.
>
> 8. Nessa operacionalização, o débito a ser extinto por via da compensação é constituído do tributo ou contribuição acrescido dos respectivos acréscimos legais, em consonância com o que estabelece o art. 61 da Lei n° 9.430, de 1996.
>
> 9. Explicitando a supracitada norma, previu a Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, em seu art. 28, § 1°, que a compensação do tributo ou contribuição será acompanhada, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais. Atualmente a regra está disposta no art. 36, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008.
>
> 10. Desta forma, correto foi o procedimento adotado pela autoridade administrativa ao considerar primeiro a quitação integral de cada débito, para somente após proceder compensação do débito seguinte.

Requer, por tais razões, que seja negado provimento ao recurso especial.

VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, esta Conselheira reitera os fundamentos acolhidos pela maioria[2] deste Colegiado na sessão de 6 de abril de 2023, em que exarado o Acórdão nº 9101-006.560.

[2] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e divergiram neste ponto os conselheiros Lívia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Naquela ocasião, foi afirmada a correção do procedimento adotado pela autoridade fiscal para imputação do direito creditório reconhecido aos débitos compensados em atraso pelo sujeito passivo, com base nos mesmos fundamentos expressos por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.093, reiterado no Acórdão nº 9101-005.129[3], a seguir transcrito:

> 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 subseqüente 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)

[3] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício) e divergiram na matéria os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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 cinqüenta 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

> TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 163 DO CTN. PRETENSÃO DE, NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAREM-SE REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO.
>
> 1. A regra dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplica às compensações tributárias.
>
> 2. Impossível, juridicamente, o acolhimento de pretensão no sentido de que, primeiramente, na compensação, sejam os juros devidos considerados em primeiro lugar como pagamento e, em seguida, o principal.
>
> 3. O art. 163 do CTN regula, exaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídico-tributárias.
>
> 4. A compensação tributária deve ser feita de acordo com as regras específicas estabelecidas para regular tal forma de extinção do débito. Não-aplicabilidade do sistema adotado pelo Código Civil.
>
> 5. Não-aplicação de analogia para decidir litígio tributário quando a questão enfrentada não é disciplinada pelo CTN.
>
> 6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

O Ministro José Delgado, citando doutrina e outras decisões judiciais, afastou a aplicação subsidiária do Código Civil em matéria tributária em razão da revogação expressa do art. 374 daquele diploma legal, e complementou que proceder de forma distinta daquela adotada pela Receita Federal ensejaria 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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

> TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CÓDIGO CIVIL. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. ART. 354 DO CC/2002. INAPLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 108 CTN. INOCORRÊNCIA.
>
> 1. "Se as normas que regulam a compensação tributária não prevêem a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916) e não se pode concluir que houve lacuna legislativa, mas silêncio eloqüente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado. E a prova da assertiva é que o art. 374 do CC/2002, que determinava que a compensação das dívidas fiscais e parafiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII daquele diploma legal foi revogado pela Lei 10.677/2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002" (REsp 987.943/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.02.2008).
>
> 2. A imputação de pagamento não é causa de extinção do crédito tributário, representa apenas a forma de processamento da modalidade extintiva, que é o pagamento.
>
> Daí porque, silenciando o Código Tributário sobre esse ponto específico, nada impede que a Administração expeça atos normativos que regulem o processamento da causa extintiva.
>
> 3. O fato de, na seara tributária, a imputação vir regulamentada em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal – IN's 21/97, 210/2002, 323/2003 e 600/2005 –não implica qualquer violação da ordem constitucional ou legal, uma vez que a reserva de lei complementar (art. 146 da CRFB/88) não abrange essa matéria e o art. 97 do CTN não exige a edição de lei formal para tratar do tema.
>
> 4. Nos termos do art. 108 do CTN, a analogia só é aplicada na ausência de disposição expressa na "legislação tributária". Por essa expressão, identificam-se não apenas as leis, tratados e decretos, mas, também, os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa (arts. 96 e 100 do CTN). Dessa forma, não há lacuna na legislação tributária sobre o tema imputação de pagamento, o qual, como dito, não é objeto de reserva legal.
>
> 5. Inexistência de ofensa aos arts. 354 do CC/2002 e 108 do CTN.
>
> 6. Agravo regimental não provido.

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

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS AT. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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 n° 106, de 20 de abril de 2004, conforme se verifica no trecho a seguir reproduzido:
>
> > *Nota Cosit n° 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 n° 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.*

DOCUMENTO VALIDADO

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

DOCUMENTO VALIDADO

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 dizê-lo com todas as letras – condizente com os ditames do artigo 163 do CTN, porque representava simples acatamento de pretendida imputação feita pelo próprio contribuinte, tendo a imputação linear, de resto, sido objeto de expresso

DOCUMENTO VALIDADO

Original

rechaço por este órgão jurídico no Parecer PGFN/CDA/N° 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 n° 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 n° 9.430, de 1996, restou suprimida, do inciso I do caput do artigo 44 da Lei n° 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 § 1° 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% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8° da Lei n° 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. 2° 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;

§ 1° 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° 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° 9.430, de 1996, pela Lei n° 11.488, de 2007, veio viabilizar a imputação proporcional de pagamento

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> ***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° 9.430/1996, com redação dada pela Lei n° 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° 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° 11.488, de 15 de junho de 2007)"*

Observe-se, mais uma vez, que a nova redação do art. 44, I, da Lei n° 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° 148.714 Especial do Procurador Acórdão n° 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 n° 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 oficio 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).*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> É de se notar, portanto, pelos demonstrativos de IRPJ e de CSLL dos autos de infração, que a autoridade fiscal observou de forma escorreita 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[4], 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.

Nestes termos, portanto, mesmo antes das alterações trazidas com a Lei nº 11.488/2007, a imputação proporcional era o único método válido para determinação dos valores devidos em face de recolhimento ou compensação de débitos em atraso sem o cômputo da integralidade dos acréscimos moratórios devidos.

Assim, também aqui deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

[4] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiu na matéria a Conselheira Lívia De Carli Germano.

DOCUMENTO VALIDADO

Original