



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19647.004702/2005-16
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.128 – 1ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2019
Matéria DCOMP - IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL
Recorrente TELERN CELULAR S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Pentead, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de DCOMP, por meio da qual a Contribuinte compensou crédito da CSLL com débito de estimativa apurado em abril de 2002. O crédito informado, no valor de R\$ 4.267;08, seria decorrente de saldo negativo da contribuição apurado em 31/12/2000.

O despacho decisório (e-fls. 18) homologou parcialmente a compensação, até o limite do crédito reconhecido.

A empresa TIM Nordeste S/A, sucessora da TELERN CELULAR S/A, apresentou manifestação de inconformidade (e-fls. 44 a 56), que foi julgada improcedente pelo Acórdão nº 11-26.941, de 10 de julho de 2009. Confira-se abaixo a ementa:

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

CRÉDITO RECONHECIDO. COMPENSAÇÃO DOS DÉBITOS. LIMITE.

Reconhecido o direito creditório, homologa-se a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. INCIDÊNCIA DE JUROS E DE MULTA DE MORA.

Na compensação espontânea efetuada pelo sujeito passivo, os débitos vencidos sofrerão a incidência de acréscimos legais (multa de mora e juros), na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. PROCEDIMENTO DE IMPUTAÇÃO.

A compensação de tributo ou contribuição será acompanhada, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

Solicitação Indeferida

Inconformada, interpôs a Contribuinte Recurso Voluntário (e-fls. 121 a 133) ao qual foi negado provimento pelo Acórdão nº 1803-00.724, de 15 de dezembro de 2010. Confira-se a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO. O procedimento do sujeito passivo por meio do qual confessa a existência de débito e requer compensação não corresponde à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que compensação não é pagamento.

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

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial (e-fls. 217 a 230), requerendo a reforma da decisão da 3ª Turma Especial, alegando a existência de precedentes de outras Turmas do CARF em sentido contrário em razão de dois pontos, a saber:

- a) ilegalidade da utilização do método de imputação proporcional; e
- b) impossibilidade de cominação de multa de mora sobre estimativas recolhidas em atraso.

Apresentou os seguintes Acórdãos paradigmas, respectivamente, cujas ementas transcrevemos a seguir:

Acórdão nº 1102-00.134, de 28.01.2009 :

IRRF - RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM A MULTA DE MORA - A partir da edição do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, tornou-se inaplicável o método de imputação proporcional, devendo ser lavrado auto de infração para exigência da multa de mora isoladamente.

Acórdão nº CSRF/01-05.875, de 25.06.2008:

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 254 a 260) admitiu o recurso especial, por entender estar demonstrada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 262 a 286), alegando, em síntese que:

a) a norma do artigo 138 do CTN não exonera o contribuinte do pagamento da multa de mora, nos casos de pagamento do tributo fora do seu prazo de vencimento e que portanto, são devidos os juros e a multa de mora quando o pagamento do débito relativo a estimativas for realizado a destempo, nos termos do art. 61 da Lei nº 9430/96; e

b) é correta a imputação proporcional de pagamento, uma vez que é a única forma de amortização de débitos admitida pelo CTN.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

Conforme o despacho de admissibilidade de p. 254/260, o recurso especial do contribuinte (p. 217/251) é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante à admissibilidade do recurso, razão pela qual foi o mesmo admitido integralmente, em relação aos temas: (1) ilegalidade da imputação proporcional de pagamento de principal e multa; e, (2) impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas.

Contudo, analisando mais detalhadamente o caso concreto, constatei que o segundo tema - impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas, não foi objeto de decisão no v. acórdão recorrido.

A leitura do v. acórdão recorrido permite concluir que o Colegiado *a quo* não decidiu sobre essa questão, a qual veio à tona apenas no recurso especial do contribuinte, como um argumento diverso para justificar a não incidência da multa de mora no caso concreto.

Reanalizando o recurso voluntário interposto (p. 121/xx), verifica-se que o contribuinte usa como argumento para afastar a multa de mora mantida pela DRJ a denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN, não a impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas.

Desta forma, deixo de conhecer parcialmente o recurso especial do contribuinte em relação ao tema “impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas”, uma vez que os argumentos respectivos não foram objeto de recurso voluntário e, portanto, de análise e julgamento pelo Colegiado *a quo*, faltando, por conseguinte, o respectivo prequestionamento.

Mérito

Em síntese, a insurgência trazida pelo contribuinte, em seu Recurso Especial, para fins de análise deste Colegiado, cinge-se à ilegalidade da imputação proporcional de pagamento de principal e multa; e, à impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas, sendo que, em relação a este segundo tópico, não se verificou o necessário prequestionamento para passar pelo juízo de conhecimento, embora admitido na origem.

O v. acórdão recorrido de p. 175/191 firmou entendimento, quanto ao primeiro tema, de que “a imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional”.

No v. acórdão paradigma restou consignado, por sua vez, que “a partir da edição do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, tornou-se inaplicável o método de imputação proporcional, devendo ser lavrado auto de infração para exigência da multa de mora isoladamente” (1102-00.134).

Mantida a incidência da multa de mora no caso concreto, nos termos do v. acórdão recorrido (inaplicabilidade da denúncia espontânea em compensação), a consequência foi o reconhecimento de um crédito menor do que o débito declarado/confessado em PER/DCOMP.

Assim, ficou a Administração Fiscal com a incumbência de imputar o crédito menor ao débito maior de maneira a atender a legislação tributária.

Para tanto, como bem disposto pela PGFN em suas contrarrazões (p. 262/286), encontra-se nos arts. 163 c/c o 167, ambos do CTN, o método de imputação proporcional de pagamento, no caso, do crédito reconhecido em favor do contribuinte. Veja-se:

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

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

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

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

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

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

Expõe a Procuradoria:

“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.” (p. 265)

Vejamos, em contrapartida, o quanto disposto no art. 43, da Lei nº 9.430/96, trazido à baila pelo contribuinte:

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.

A tese do acórdão paradigma, encampada pelo contribuinte, afirma que:

“Em razão da previsão legal para lavratura de auto de infração para exigir o acessório sem o principal (art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996) tornou-se inaplicável o método da imputação proporcional. Dessa forma, em caso de pagamento de tributo em atraso sem o pagamento dos acréscimos moratórios no montante devido de acordo com a lei, deve ser lavrado auto de infração para exigência da multa de mora e/ou dos juros de mora não pagos”.

Inicialmente, deve-se observar que o CTN tem natureza de lei complementar e a Lei nº 9.430/96 é lei ordinária. Em caso de antinomia entre norma inserta no CTN e lei ordinária, entendo que deve prevalecer a norma do CTN, especialmente quando a norma em questão trate de cobrança do crédito tributário (norma geral), cujo fundamento de validade é o artigo 146 da CF/88. Em outras palavras: se o fundamento de validade constitucional exige Lei Complementar, a lei ordinária poderá apenas "regulamentar" a regra inserta no CTN.

Mas antes de se questionar a ilegalidade da norma, é preciso buscar, no próprio CTN, regras de integração, de tal forma que a norma hierarquicamente inferior possa ser interpretada de forma a atender a norma que lhe dá suporte de validade.

A Procuradoria, em suas contrarrazões, cita a Nota Cosit nº 106, de 2004, e o Parecer PGFN/CDA nº 1936/2005, no qual verifica-se as razões jurídicas para a coexistência pacífica dos arts. 163 e 167 do CTN, com os arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430/96 em relação à imputação proporcional de pagamento, merecendo destaque o disposto no item 16, do referido Parecer, dentro do qual está transcrito excerto da Nota Cosit nº 106:

“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 obrigatoria proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatoria proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.”

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.

Por fim, a incidência da multa de mora, de 0,33% ao dia, limitada a 20%, decorre de lei, especificamente do disposto no art. 61, da Lei nº 9430/96.

Ante o exposto, **não conheço** do recurso especial do contribuinte em relação ao tema “impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas” por falta de prequestionamento e, **no mérito, nego provimento ao recurso especial** interposto pelo contribuinte quanto ao tema “ilegalidade da imputação proporcional de pagamento de principal e multa”, reconhecendo a legalidade da imputação proporcional dos créditos reconhecidos em favor do contribuinte.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei