



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19647.004728/2005-56</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1002-003.816 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TELASA CELULAR S/A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2000

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

Para fins de aplicação do artigo 138 do CTN, não se considera ocorrida denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado mediante apresentação de PER/DCOMP.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. VALIDADE.

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

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2000

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO.

Correta a não homologação de declaração de compensação quando comprovado que o crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA VEDADA À ANÁLISE DO CARF.

De acordo com a Súmula CARF nº 2, O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva- Presidente e relator.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto.

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Manifestação de Inconformidade, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/REC.

A interessada acima qualificada apresentou as Declarações de Compensação - DCOMPs de fls. 01/30, por meio das quais compensou crédito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL com débitos de estimativas da contribuição apurados em meses do ano-calendário 2001. O crédito informado, no valor de R\$ 661.167,92, seria decorrente de saldo negativo do imposto apurado em 31/12/2000.

2. Em diligência realizada pela Delegacia da Receita Federal no Recife (relatório de fls. 33/41), concluiu-se pela existência de direito creditório no valor de R\$ 322.540,20, insuficiente para compensar todos os débitos arrolados pela contribuinte, conforme demonstrativos de fls. 39/41. Por meio do Despacho Decisório de fl. 42, a autoridade a quo, acatando os fundamentos expostos no relatório, reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou parcialmente as compensações, até o limite do crédito reconhecido.

3. A empresa TIM Nordeste S/A, CNPJ nº 01.009.686/0001-44, sucessora da TELASA CELULAR S/A, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 48/59), alegando, em síntese:

- a) que houve a denúncia espontânea da infração, pelo que se eximiria da aplicação da multa de mora, com arrimo no art. 138 do CTN;
- b) que a imputação proporcional de principal e multa é ilegal e
- c) que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo nº 19647.009690/2006-99 e que teria havido, ao que infere, acréscimo no valor dos débitos, o que afrontaria os arts. 145, 146 e 149 do CTN.

4. Ao final, requereu a reforma do despacho decisório, para que sejam homologados os débitos em sua integralidade.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ/REC, conforme acórdão n. 11-28.126, de 13 de novembro de 2009 (e-fls. 150), que recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2000

**CRÉDITO PARCIALMENTE RECONHECIDO. COMPENSAÇÃO DOS DÉBITOS. LIMITE.**

Reconhecido parcialmente 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 tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário de e-fls. 164, no qual repete quase que literalmente os fundamentos e argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

Às e-fls. 206, consta determinação de diligência, de origem na 2ªTE/2ªCÂMARA/1ª SEJUL/CARF, e, às e-fls. 304, o Despacho da Unidade de Origem como resposta à diligência formulada.

É o relatório do necessário.

**VOTO**

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

**ADMISSIBILIDADE**

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do arts. 43 e 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, motivos pelos quais dele conheço.

**MÉRITO**Da Denúncia Espontânea

O Recorrente alega que a aplicação de multa de mora sobre as compensações realizadas seria indevida, por entender que ocorreu a denúncia espontânea da infração, à luz do que dispõe o artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Referido artigo reza:

**Art. 138.** A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

**Parágrafo único.** Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Sem razão o Recorrente quanto ao ponto examinado.

A compensação tributária não equivale a pagamento para fins da denúncia espontânea de que cuida o art. 138, do CTN, eis que, o crédito naquela pleiteado não é dotado de liquidez e certeza por estar sujeito à apreciação posterior pela autoridade administrativa, podendo, no caso de negativa da homologação, sofrer incidência de juros e multa de mora, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento pela inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea nos casos de compensação tributária:

“TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.

2. Agravo interno desprovido.

(AgInt nos EDcl nos EREsp 1657437/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2018, DJe 17/10/2018)”

O CARF também acompanha este entendimento, como ilustra a decisão seguinte:

Recurso especial de Divergência – CSRF

Seção de 09/08/2021

Relatora ANDREA DUEK SIMANTOB

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

A propósito, o assunto foi objeto de súmula no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 203

Aprovada pelo Pleno da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

Por outro lado, a resposta da diligência também confirmou que a entrega das DCTF e respectivos débitos declarados, objeto dos autos, foram adimplidos a destempo.

Portanto, sendo inaplicável o instituto da denúncia espontânea nos casos de compensação tributária, é de se negar provimento ao recurso neste ponto.

Da revisão de lançamento perpetrada no processo nº 19647.009690/2006-99, considerada Indevida pelo Recorrente

Conforme relatado, o Recorrente alega que houve revisão de ofício indevida no processo nº 19647.009690/2006-99, lavrado contra a TIM Nordeste S/A (sucessora da Telasa Celular S/A), que propiciou um aumento do crédito tributário original, equivalendo, portanto, a uma indevida alteração do lançamento regularmente notificado, em clara violação da legislação de regência, no caso, os artigos 145 a 149 do CTN.

Sobre o tema, assim se pronunciou a decisão recorrida:

Do Processo nº 19647.009690/2006-99

6. Alega a impugnante que a decisão atacada teria sido decorrente da revisão de ofício havida nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. O argumento é equivocado, como passo a expor.

7. Naquele processo, de exigência de crédito tributário, verificou-se, entre outras infrações, a dedução indevida das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, que haviam sido objeto de compensação indevida. Em consequência das glosas, foram lavrados autos de infração para cobrança dos tributos ao final dos anos-calendário e da multa isolada pela falta das antecipações mensais.

8. Ocorre que, como as compensações haviam sido declaradas em DCOMPs que constituíam confissão de dívida, tinha-se por aplicável o entendimento esposado pela Coordenação Geral de Tributação através da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006, segundo o qual não cabe a glosa das estimativas, devendo os débitos ser cobrados com base em DCOMP. Como a referida solução de consulta foi posterior à lavratura dos autos de infração, foram os lançamentos revistos de ofício, reduzindo o crédito tributário antes exigido.

9. Portanto, diversamente do que esgrime a defesa, o processo nº 19647.009690/2006-99 é que foi influenciado por este, e não o contrário. É através do presente processo que os débitos das estimativas não homologadas serão cobrados, razão pela qual reduziu-se o lançamento objeto daquele outro processo. A homologação parcial ora combatida nestes autos em nada decorreu do processo nº 19647.009690/2006-99 nem da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2006, e os débitos que serão cobrados por via do presente processo são rigorosamente aqueles espontaneamente declarados pela contribuinte nas DCOMPs. Não sofreram, por conseguinte, nenhuma modificação em virtude do processo nº 19647.009690/2006-99, não havendo falar em ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

Com razão o acórdão recorrido.

Como bem apontado pela instância *a quo*, o processo nº 19647.009690/2006-99 é que foi influenciado por este, e não o contrário, como quer fazer crer o Recorrente, não havendo qualquer violação à legislação tributária, eis que a administração tributária tem o poder-dever de rever de ofício o ato administrativo quando constatada irregularidade substancial na sua elaboração.

Por outro lado, a legislação tributária, mais especificamente o RICARF, circunscreve a competência do colegiado para análise do crédito discutido no presente processo, do que se extrai que quaisquer matérias alusivas ou relacionadas a outros processos devem ser contestadas ou debatidas no bojo destes, e não no processo examinado.

Inobstante tal circunstância, melhor sorte não assistira ao Recorrente, eis que foi verificado que o processo nº nº 19647.009690/2006-99 teve decisão definitiva desfavorável a ele, tendo sido os débitos, inclusive, inscritos em Dívida Ativa da União. Confira-se:



PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - SEGUNDA REGIAO

001 / 001

### TERMO DE INSCRIÇÃO DE DÍVIDA ATIVA

CERTIFICO que, do REGISTRO DA DÍVIDA ATIVA, consta que, sob o número 70 2 19 026266-56 da série IRPJ/2019 desde, 22/11/2019

Nome: TIM S A  
CPF/CNPJ: 02421421/0001-11  
Endereço FONSECA TELES 18, : A 30; BLOCO: B; PAV, SAO CRISTOVAO, RIO DE JANEIRO, CEP 20940-200

São devedores da Fazenda Nacional da quantia abaixo discriminada, referente a OS DÉBITOS ESPECIFICADOS EM ANEXO

Nº do Processo Adm.	Valor Total Inscrito em Moeda Originária	Valor Total Inscrito em UFIR (Lei 8383/91)
19647 009690/2006-99	R\$ 45.153.903,85	UFIR 42.433.891,32

### DISCRIMINAÇÃO DOS DÉBITOS EM ANEXO

A dívida em apreço foi inscrita à vista dos elementos constatantes de processo ou expediente protocolizado no Ministério da Fazenda sob número acima indicado, e está sujeita, até a sua efetiva liquidação, à correção monetária (DL. 2052/83, art. 1 Inciso I, DL. 2284/86, art. 41, DL. 2287/86, arts. 12 e 15, modificado pelo DL. 2323/87, arts. 1 e 14, Lei nº 7799/89, alterada pela Lei nº 8383/91, art. 54), aos juros de mora (DL. 2052/83, art. 1, Inciso II, DL. 2323/87, art. 16, modificado pelo DL. 2331/87, art. 6 da Lei nº 8177/91, art. 9, Lei 8218/91, art. 3 e 30, Lei nº 8383/91, art. 54 parágrafos 1 e 2, Lei nº 8981/95, art. 84, I e parágrafo 8 (redação da MP 1110/95 art. 16 e reedições); Lei nº 9065/95, art. 13 e MP 1542/96, art. 26 e reedições, excetuada, quanto aos juros, a parcela relativa à multa de mora, além do encargo de 20% (vinte por cento), previsto no DL. 2052/83, art. 1, Inciso IV, Lei nº 7799/89, art. 64 parágrafo 2 Lei nº 8383/91, art. 57 parágrafo 2

Do que, para constar, determinei fosse lavrada a presente certidão, a qual vai assinada por mim, Procurador da Fazenda Nacional.

RIO DE JANEIRO, 22 de NOVEMBRO de 2019

VINICIUS BRANDAO DE QUEIROZ  
PROCURADOR(A) DA FAZENDA NACIONAL - OAB 96696

Face ao exposto, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

Da imputação proporcional de principal e multa, considerada ilegal pelo Recorrente

Conforme já transcrito linhas acima, o Recorrente limita-se a reproduzir as razões já expostas em sua Manifestação de Inconformidade, argumentos já enfrentados pelo v. acórdão recorrido.

Diante desta circunstância, me utilizo do disposto no §12 do art. 114 do RICARF, para, além de corroborar as razões exaradas na decisão combatida, adotar também fundamentos de outra decisão exarada no Acórdão de Recurso Especial nº 9101-005.994, em 10 de fevereiro de 2022, de relatoria da conselheira Andréa Duek Simantob, por se alinharem perfeitamente ao caso em debate, pedindo vênias para reproduzi-los na sequência:

“(…)

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

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

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

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

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

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

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

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

Realmente, ao contrário do que alega a contribuinte, não há nenhum comando nesses dispositivos que imponha a imputação linear (ou por rubrica) para a

exigência da “diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções.

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

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

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

‘ ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

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

[...]

Voto Vencedor

[...]

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

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

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

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

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

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

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

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

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

[...]

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

[...]

Nestes termos, se o tributo fosse pago em atraso, mas sem o acréscimo de multa de mora, era possível interpretar que não deveria ser feita a redistribuição do valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um menor valor de principal recolhido a ser imputado ao principal devido. A multa de mora não paga 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 quebrar de isonomia entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais. Reforçou, ainda, que o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Recurso especial não provido.

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

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

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

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

Nota Cosit nº 106/2004: " (...)

5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts. 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.

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

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

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

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

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

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.'

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

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

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

(...).'

10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

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

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

(...)

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

Neste mesmo sentido, cita-se trecho CONCLUSÃO do PARECER/PGFN/CDA 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 nº 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido e que os créditos tributários submetidos ao método da amortização linear carecem de liquidez e certeza..." (grifei)

Com este mesmo entendimento, citam-se trechos do PARECER PGFN CAT 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 nº 9.430, de 1996, mediante o seguinte exemplo: pagando o contribuinte, em MAI 2012, a quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) sem incluir, portanto, o valor da multa de mora, e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na linha do DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.

145. Tal procedimento não era instado com todas as letras – condizente com os ditames do artigo 163 do CTN, porque representava simples acatamento de pretendida imputação feita pelo próprio contribuinte, tendo a imputação linear, de resto, sido objeto de expresso rechaço por este órgão jurídico no Parecer PGFN/CDA/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 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 REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. As perdas de bens do ativo permanente só podiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da realização do bem. Até lá, o procedimento correto deveria ser a constituição de uma provisão para perdas, a qual, ao teor do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, são indedutíveis. As disposições da SUSEP não podem se sobrepor à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. Acata-se a alegação de postergação do pagamento do tributo quando o sujeito passivo demonstra que levou à tributação a base de cálculo objeto do lançamento de ofício e recolheu o tributo em períodos posteriores. O efeito desse reconhecimento dá-se pelo ajuste nos valores lançados, no sentido de se deduzir do tributo lançado, aquele que foi efetivamente pago a posteriori, adotando-se, para tanto, o método da imputação proporcional (destacou-se).

É de se notar, portanto, pelos demonstrativos de IRPJ e de CSLL dos autos de infração, que a autoridade fiscal observou de forma 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, com o seguinte acréscimo ao final:

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

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

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

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

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

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

Nestes termos, o acórdão recorrido não merece nenhum reparo.

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

Diante deste quadro, não havendo reparos a fazer na decisão recorrida, também nego provimento ao recurso quanto ao ponto examinado.

## DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

É como Voto.

Aílton Neves da Silva