



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

Processo nº 19647.004734/2005-11
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.127 – 1ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2019
Matéria DECOMP - DENUNCIA ESPONTANEA / IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL
Recorrente TELEPISA CELULAR S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, quanto à matéria "denúncia espontânea", por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento; quanto à imputação proporcional, 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 Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata o processo de Declarações de Compensação (PER/DCOMP), todas com crédito de saldo negativo de IRPJ do ano calendário 2002, no valor original de R\$ 566.669,94.

O Despacho Decisório (e-fls. 26 e 27), emitido em 20/03/2007, homologou as compensações, com reconhecimento do crédito de saldo negativo de IRPJ ao ano-calendário 2002 no valor de R\$ 1.196.470,10.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 31 a 44), que foi julgada improcedente pela DRF/Recife, conforme Acórdão nº 11-28.987, de 26/02/2010 (e-fls. 150 a 156). Confira-se a ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS *DE* DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei.

CRÉDITO RECONHECIDO PARCIALMENTE. 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: 2002

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.

Cientificada da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (160 a 174), ao qual o Acórdão do CARF nº 1801-001.835, de 05/12/2013 (e-fls, 226 a 245) negou provimento. Confira-se a ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO IRPJ. LANÇAMENTO DO IRPJ. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO.

Em processo de compensação com crédito de saldo negativo de IRPJ/CSLL, descabe suscitar sobrestamento por suposta vinculação com processo de lançamento de IRPJ e CSLL, quando a decisão proferida no despacho decisório é baseada em assunto não tratado no outro processo, sem nexo de prejudicialidade que impeça a apreciação da compensação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO.

Os Atos Declaratórios PGFN nº 04/2011 e nº 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

Para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara ao pagamento, já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquele sujeita-se a uma condição resolutória de decisão de não homologação, que pode retonar o débito à condição de não extinto.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. LEGALIDADE. IMPUTAÇÃO. REGULARIDADE.

Se a declaração de compensação é entregue posteriormente ao vencimento dos débitos incidem-se multa e juros de mora, de acordo com o art. 61 da Lei nº 9.430/96, que afasta a alegação de falta de previsão legal, sendo válido o procedimento de imputação do crédito primeiramente no principal e posteriormente nos respectivos acréscimos moratórios, e assim sucessivamente para cada débito, em ordem crescente de data de vencimento.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial (e-fls. 263 a 277) de divergência, contra o Acórdão nº 1801-001.835, em relação às seguintes matérias e Acórdãos paradigmas apresentados:

1) aplicação da denúncia espontânea na compensação.

Acórdão nº 1302-001.673

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CABIMENTO.

A compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. *Sendo forma de pagamento, a compensação atende às exigências do art. 138 do CTN.*

2) ilegalidade da imputação proporcional de pagamento de principal e multa.

Acórdão nº 1102-00.134

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

3) impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativa.

Acórdão nº 1803-00.663

MULTA DE MORA - ESTIMATIVAS DO IRPJ E DA CSLL RECOLHIDAS OU COMPENSADAS EM ATRASO - INAPLICABILIDADE POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa de mora, tipificada no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, pressupõe a existência de uma obrigação líquida e certa, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido, o que não se verifica no caso dos recolhimentos ou compensações mensais das estimativas do IRPJ e da CSLL, feitos com atraso, cujo fato gerador só ocorre ao final do período-base de apuração, tornando ilegal, nesta circunstância, a aplicação da penalidade moratória, em consonância com as disposições do art. 112, II do CTN.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 338 a 341), deu seguimento parcial ao recurso especial, reconhecendo apenas divergências em relação à denúncia espontânea (item a) e à imputação proporcional (item 2), tendo negado seguimento em relação à multa de mora sobre estimativa (item 3).

O Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 342 a 343), manteve o despacho que deu seguimento parcial ao recurso especial de divergência interposto.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 354 a 366), alegando, em síntese, que:

a) resta claro que o método de imputação proporcional é a única forma de amortização de débitos autorizada pelo CTN, não tendo tal sistemática sofrido qualquer modificação com o advento da Lei nº 9.430/96; e

b) em relação aos acréscimos legais aplicados a débitos vencidos vinculados em PER/DCOMP, a legislação de regência, referida no caput do art. 36 da IN RFB nº 900/2008, nos termos dispostos no art. 161 do Código Tributário Nacional determina que os débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada a vinte por cento, bem como sofrerão a incidência de juros Selic, 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.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

Conforme o despacho de admissibilidade de p. 338/341, corroborado pelo despacho de p. 342/343, o recurso especial do contribuinte (p. 263/329) é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante à admissibilidade do recurso, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Mérito

Em síntese, a insurgência trazida pelo contribuinte, em seu Recurso Especial, para fins de análise deste Colegiado, cinge-se à possibilidade de aplicação da denúncia espontânea, com afastamento da multa de mora, em caso de compensação; e, a ilegalidade da imputação proporcional de pagamento de principal e multa. Um terceiro tema foi trazido no referido Recurso, mas não passou pelo exame de admissibilidade de p. 338/341, posicionamento confirmado no despacho de p. 342/343.

O v. acórdão recorrido de p. 206/225 firmou entendimento, quanto ao primeiro tema, de que “para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara a pagamento, já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquele sujeita-se a uma condição resolutória de decisão de não homologação, que pode retornar o débito à condição de não-extinto”. E, em relação ao segundo (imputação proporcional), que “(...) sendo válido o procedimento de imputação do crédito primeiramente no principal e posteriormente nos respectivos acréscimos moratórios, e assim sucessivamente para cada débito, em ordem crescente de data de vencimento”.

No v. acórdão paradigma em relação ao primeiro tema, por sua vez, ficou consignado que “a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende às exigências do art. 138 do CTN” (1302-001.673). E, em relação ao segundo tema, o paradigma consignou que “a partir da edição do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, tomou-se inaplicável o método da imputação proporcional, devendo ser lavrado auto de infração para exigência da multa de mora isoladamente” (1102-00.134).

1. Da aplicação da denúncia espontânea na compensação

Como exposto acima, há, de fato, uma divergência entre a decisão encartada no v. acórdão recorrido e aquela do v. acórdão paradigma quanto à possibilidade de aplicação da denúncia espontânea em situação de compensação tributária.

Para defender o disposto no acórdão paradigma, o contribuinte transcreve o disposto no art. 138, do CTN, asseverando que o dispositivo legal em questão traz “uma excludente de pagamento de multa pelo contribuinte no caso de denúncia espontânea”; Que “a denúncia pode ser utilizada pelo contribuinte toda vez que, havendo contestação de ato ilícito, o sujeito passivo decida regularizar sua situação perante a Administração Fiscal”, para concluir que foi o que ocorreu no presente caso, na medida que o “contribuinte constatou em dezembro de 2003 que possuía débitos relacionados à CSLL de setembro de 2003”, decidindo “regularizar sua situação perante a Administração Fiscal”, realizando, espontaneamente, “a compensação com crédito fiscal que detinha, relacionado ao saldo negativo de IRPJ de 2002”.

Para corroborar seu posicionamento, transcreve ementa de precedente do E. STJ (AgRg no REsp 1.136.372/RS) reconhecendo que a compensação caracteriza a denúncia espontânea, contudo, com data de julgamento de 18.05.2010.

A questão controvertida neste processo foi objeto de decisão neste Colegiado recentemente, por ocasião do julgamento do processo administrativo nº 10980.001789/2004-15, no qual, por maioria, foi reconhecida a ocorrência de denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte “envia Declaração de Compensação posteriormente ao vencimento do tributo e anteriormente à transmissão da DCTF”, equiparando a Declaração de Compensação a pagamento.

Na ocasião, acompanhei o voto vencedor, de lavra do i. Conselheiro Luís Fabiano Alves Penteado, tendo em vista que o mesmo estava amparado em precedentes do E. STJ – REsp 1.122.131/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, julgado em 24.05.2016, no qual restou consignado ser “usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento”; EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 20.08.2015, no qual fixou-se entendimento de que “a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação”.

No entanto, tendo em mãos o presente caso, aprofundei o estudo acerca do tema e pude constatar que o tema da equivalência de compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea – art. 138, do CTN, não era pacífico naquele E. Tribunal, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1036, do CPC) no âmbito do E. STJ.

Apenas para ilustrar, transcrevo decisões do E. STJ, 2ª Turma, em sentido diametralmente oposto à equiparação de compensação e pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea:

AgInt no REsp 1568857/PR AGRADO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2015/0297768-0

Relator: Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 16/05/2017

Data da Publicação: DJe 19/05/2017

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. A compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN. Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe30/11/2016; AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/9/2015; AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/9/2012.

3. Agravo interno a que se nega provimento. (grifamos)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente), Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

REsp 1657437/RS RECURSO ESPECIAL 2017/0046101-0

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 04/04/2017

Data da Publicação: DJe 25/04/2017

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação" (fl. 665, e-STJ).

2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que "a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. **Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.**

3. Recurso Especial provido. (grifamos)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: ""A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente) e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator."

Havendo, portanto, precedentes em ambos os sentidos, estaria este Colegiado livre para decidir em um ou outro sentido conforme a livre convicção de cada julgador.

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – REsp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS (2017/0046101-0)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ

Data do Julgamento: 12/09/2018

Data da Publicação: DJe 17/10/2018

EMENTA

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018.

Desta forma, seguindo a decisão da 1ª Seção do E. STJ, que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, mantenho

a incidência legal da multa de mora no caso concreto, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea.

Este colegiado continua não vinculado a esta decisão, mas é preciso reconhecer que o STJ, última instância competente para interpretar a legislação infraconstitucional, uniformizou jurisprudência neste sentido. Com isso, mesmo contrário ao meu entendimento pessoal, entendo que devemos primar pela segurança jurídica, eficiência administrativa e ainda, como objetivo declarado do CARF, desafogar o Poder Judiciário.

2. *Da ilegalidade na imputação proporcional de principal e multa*

Uma vez não acolhida a denúncia espontânea, o que se tem é 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. 354/366), 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 obrigatoria 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.”

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 superior possa ser interpretada de forma a atender a norma que lhe dá suporte de validade.

A Procuradoria, em suas contrarrazões, transcreve trechos do 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 despendidos 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, apenas para complementar o acima disposto, a incidência da multa de mora, de 0,33% ao dia, limitada a 20%, decorre de lei, especificamente disposto no art. 61, da mesma Lei nº 9430/96.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso especial** interposto pelo contribuinte, reconhecendo que, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, 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, mediante compensação, bem reconhecendo a legalidade da imputação proporcional dos créditos reconhecidos em favor do contribuinte.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei