



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

Processo nº 10380.013107/2006-48
Recurso nº 163.178 Embargos
Acórdão nº **9101-002.024 – 1ª Turma**
Sessão de 08 de outubro de 2014
Matéria CSLL
Embargante Companhia Energética Ceará - COELCE
Interessado Fazenda Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - OMISSÃO.

Omissão sobre ponto em relação ao caso em que a Turma deveria se manifestar justifica o acolhimento dos embargos para supri-la.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

Conforme decidido pelo STJ em julgamento submetido ao regime dos recursos repetitivos, o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

ACORDAM os membros da **1ª Turma**, por unanimidade dos votos, embargos conhecidos e acolhidos para suprir a omissão, sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmar Fonseca de Menezes, Rafael Vidal de Araujo, Jorge

Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) e Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado).

Relatório

O presente processo cuida de exigência de multa de mora incidente sobre tributo pago em atraso, desacompanhado do referido encargo.

Mantida a exigência e impetrado recurso voluntário, em sessão de 14 de maio de 2009, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, mediante Acórdão 1301-000.105, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, para acolher a preliminar de decadência, em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2002

Ementa: DECADÊNCIA - MULTA DE MORA — O lançamento da multa de mora de mora isolada, só pode ser feito dentro do prazo - no qual seria possível o lançamento do tributo tido como recolhido sem a referida penalidade. Lançamento feito após a homologação tácita não pode prevalecer em virtude da decadência do direito do sujeito passivo rever a atividade realizada pelo contribuinte para apuração do tributo.

Tal acórdão foi objeto de recurso especial de divergência por parte da Fazenda Nacional.

Em contrarrazões, o contribuinte, após longo arrazoado, requereu:

a) que seja negado provimento ao Recurso e mantido o teor do V. acórdão recorrido nos seus estritos termos, tendo em vista a ocorrência da decadência do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário, o que faz incidir a norma contida no art. 150, § 4º do CTN tanto sobre o tributo (principal) como sobre os seus acessórios (*accessorium sequitur principale*),

b) pelo Princípio Processual da Eventualidade, caso se entenda não ter havido decadência do direito de efetuar o lançamento tributário, o que se cogita em absurdo, então que se declare a aplicação ao caso os termos do art. 138 do CTN, já que está caracterizada a denúncia espontânea na hipótese dos autos.

O recurso especial, julgado em sessão de 27 de junho de 2011, foi provido por unanimidade, conforme Acórdão n. 9101-001.142.

Ciente em 03/05/2012, o contribuinte ingressou com embargos de declaração em 08 de maio, alegando que a Turma se omitiu na apreciação do princípio *accessorium sequitur principale* e na apreciação da aplicação do art. 138 do CTN, em razão da denúncia espontânea.

Os embargos tiveram seguimento em relação apenas à segunda matéria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O auto de infração que formalizou o lançamento originou-se de revisão de DCTF, que detectou que a primeira cota ou cota única daquela da CSLL apurada para o ano-calendário de 2000, com vencimento em 28/02/2001, foi recolhida em 30/04/2001 apenas com o acréscimo dos juros moratórios.

No seu recurso voluntário, o contribuinte suscitou a decadência, alegando que a CSLL é tributo por homologação, a multa de mora é acessório, e como tal, segue o principal. No mérito, invocou a inaplicabilidade da multa de mora em razão da denúncia espontânea. Afirmou que *“não houve qualquer infração cometida, posto que não foi recolhida multa (“de mora”) pelo simples fato de não ser devida, já que o recolhimento integral do principal, embora em atraso, ou seja, fora do vencimento, e devidamente acompanhado do recolhimento dos juros legais, se deu de forma espontânea, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, ao abrigo do art. 138 do Código Tributário Nacional.”*

Ao julgar o recurso voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, mediante Acórdão 1301-00.105, acolheu a preliminar de decadência por ter reconhecido que a multa de mora é acessório do tributo, seguindo a mesma regra de decadência aplicada ao principal. Confira-se, no voto condutor:

“Quanto à tese de aplicação do artigo 173-I do CTN, cabe salientar que não pode ser aplicada ao presente caso, uma vez que estamos tratando de uma penalidade vinculada a um tributo regido pela modalidade de lançamento por homologação, cujo pagamento foi antecipado e a Fazenda Pública ficou inerte dentro do prazo previsto para rever o lançamento, previsto no artigo 150 § 4º do CTN.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo Acórdão 9101-001.042 deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional, em decisão que restou assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2002

Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. MULTA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I DO CTN. DECADÊNCIA.

Conforme precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a contagem do prazo decadencial para efeito de decadência do direito de lançar penalidade de ofício inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele de ocorrência do fato gerador da obrigação. (CTN, art. 173, I)

Recurso do Procurador provido.

A motivação da decisão está traduzida no voto condutor:

“O recurso merece provimento.

Este Colegiado tem entendimento pacificado no sentido de que nos casos de penalidades isoladas relacionadas a tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é o primeiro dia útil do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado, a teor do art. 173, I do CTN. Veja-se, a título ilustrativo, ementa de v. acórdão proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, verbis:

(...)

Ementa: DECADÊNCIA - MULTA ISOLADA ESTIMATIVA – A contagem do prazo decadencial para efeito de decadência do direito de lançar a multa isolada inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele de ocorrência do fato gerador da obrigação. (art. 173-I do CTN) (Ac. n. 9101-00.0036, Processo n. 10380.003648/2003-15, j. 10 de março de 2009)

Em que pese tal jurisprudência fazer referência apenas as multas de ofício isoladas, parece-me que tal entendimento aplica-se também as multas moratórias, já que consoante a jurisprudência pacificada (e sumulada) do Superior Tribunal de Justiça as multas moratórias também têm natureza punitiva, tal como as demais penalidades de ofício. (...) Verbis:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. 1. A denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, a vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ). 2. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008). 3. In casu, consoante assente na instância ordinária: (i) o contribuinte, amparado por tutela liminar, apresentara, em 30.04.1996, declaração de rendimentos em que deixava de oferecer ei

*tributação o valor do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro decorrentes da dedução da provisão para devedores duvidosos excedentes aos limites fixados pela Lei 8.981/95; (ii) não obstante a vigência da liminar, o contribuinte, em 30.05.1996, retificou a declaração de rendimentos junto à Secretaria da Receita Federal, procedendo ao pagamento integral do complemento do IRPJ e da CSLL, acrescido dos juros de mora. 4. Consequentemente, resta configurada hipótese de aplicação do benefício da denúncia espontânea, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retificou-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se deu concomitantemente. 5. Deveras, se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente a parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. 6. **Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.** 7. Agravo regimental do contribuinte provido para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. (AgRgRD no REsp 1039699/SP, Rel.: Min. Francisco Falcão, Relator para Acórdão: Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 19/02/2009 - grifos nossos).*

No mesmo sentido:

*"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. NÃO DEMONSTRADO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. 1. É cediço que não se pode alegar omissão acerca de matéria que não foi trazida aos autos oportunamente, motivo pelo qual afasta-se a sugerida afronta ao art. 535 do CPC. 2. Relativamente à natureza da multa moratória, esta Corte já se pronunciou no sentido de que o CTN não distingue entre multa punitiva e **multa moratória; já que a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal**, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1045157 / MG, Rel.: Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, j. 16/09/2008 — grifos nossos).*

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar- provimento para afastar a decadência do lançamento.

Quanto à exclusão da multa em razão da espontaneidade, por incidência do art. 138 do CTN, embora o voto condutor do acórdão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara tenha abordado a matéria, ela não constou da parte dispositiva. Confira-se:

“A multa de mora pelo pagamento em atraso, segundo a jurisprudência do STJ, seria devida uma vez tratar-se de tributo declarado, sendo inaplicável, portanto o artigo 138 do CTN, porém uma vez homologado o lançamento, seria impossível lançar o tributo e por conseguinte todos os seus acessórios, como eventuais penalidades ou juros pelo atraso no pagamento eis que o lançamento em relação ao qual o contribuinte tomou todas as providências tendentes a sua apuração já se encontra extinto por decurso de prazo e sobre ele deve prevalecer o princípio do esquecimento eficaz entre as partes.

Assim conheço do recurso e acolho a preliminar de decadência”.
(gn).

Essa matéria foi aventada em contrarrazões do recurso especial, e sobre ela não houve manifestação no Acórdão embargado.

De fato, o voto condutor do acórdão embargado transcreve julgados do STJ que fazem referência à aplicação do art. 138 do CTN em relação à multa de mora, mas apenas para demonstrar o entendimento daquele tribunal quanto à natureza punitiva da multa de mora, não se manifestando, na parte dispositiva, sobre a exclusão da espontaneidade.

Assim, faz-se necessário acolher os embargos para suprir a omissão.

Em regra, se a Câmara Superior reforma a declaração de decadência pronunciada pelo colegiado *a quo*, deve restituir o litígio à turma de origem para apreciar o mérito.

Essa regra geral, contudo, não tem aplicação no caso presente, em que a matéria discutida é exclusivamente de direito, não cabendo trazer aspectos fáticos não levantados nas instâncias ordinárias.

O litígio se estabeleceu em torno de auto de infração originado de auditoria em DCTF, que constatou que o débito declarado referente à primeira cota ou cota única da CSLL apurada para o ano-calendário de 2000, com vencimento em 28/02/2001, somente foi recolhido em 30/04/2001, sem o acréscimo da multa de mora.

A embargante, em impugnação e recurso, suscitou a exclusão da responsabilidade pela multa, por incidência do art. 138 do CTN, alegando ter se caracterizado a denúncia espontânea.

Essa matéria foi objeto de decisão do STJ na apreciação do RECURSO ESPECIAL Nº 962.379 - RS (2007/0142868-9), relator Ministro Teori Albino Zavascki, em julgamento sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08, conforme ementa a seguir:

**TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO
CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA
ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.**

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

A decisão foi objeto de embargos de declaração, sob alegação de que, conforme relatório, "houve omissão, pois, considerando que o contribuinte "somente deveria apresentar a DCTF no último dia útil da primeira quinzena do segundo mês subsequente ao trimestre da ocorrência dos fatos geradores" (...), "pela simples análise dos tributos pagos em atraso, percebe-se que alguns deles foram pagos em momento anterior à apresentação da própria DCTF, sendo certo que a conclusão ora adotada não tem aplicação ao caso concreto dos autos".

Os embargos foram rejeitados, conforme a seguir:

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 962.379 - RS (2007/0142868-9)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE QUAISQUER DOS VÍCIOS DO ART. 535 DO CPC. REDISCUSSÃO DE QUESTÕES DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

Novos embargos foram opostos e também rejeitados.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está sintetizada no AgRg no REsp 1262853 / PE, de relatoria do Ministro Humberto Martins:

3. Há muito a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo" (Súmula 360/STJ). Referido entendimento foi reiterado no julgamento do REsp 962.379/ES, relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil).

4. Todavia, conforme assentou o Min. Teori Albino Zavascki, no referido julgado que delimitou a jurisprudência sobre o tema em debate, a aplicação da Súmula 360/STJ não é absoluta, pois, na hipótese de não haver prévia declaração do tributo, mesmo sendo sujeito a lançamento por homologação, é possível a

configuração da denúncia espontânea, desde que concorram os demais requisitos do art. 138 do CTN.

Nas contrarrazões de recurso especial o contribuinte alegou que:

“(...) tendo o tributo vencido em fevereiro e sido pago em abril, a DCTF foi apresentada em maio de 2001, prazo estabelecido pela Instrução Normativa SRF nº 116, de 27 de dezembro de 2000 (Doc.) para apresentação da declaração dos fatos geradores do primeiro trimestre do ano-calendário de 2001, ou seja, até o último dia da primeira quinzena do segundo mês subsequente ao trimestre de ocorrência dos fatos geradores, o que comprova que o contribuinte encontra-se amparado pelo art. 138 do CTN.”

Observo que essa alegação não encontra correspondência com a matéria tratada, pois a multa de mora se refere à CSLL do ano-calendário de 2000, e não a fatos geradores do primeiro trimestre de 2001. Portanto, não havendo indicação de atraso na sua apresentação, no último dia da primeira quinzena de fevereiro de 2001 o tributo já estava declarado.

Pelas razões expostas, acolho os embargos para suprir a omissão, sem efeitos infringentes, esclarecendo que, nos termos da jurisprudência do STJ adotada no regime de recursos repetitivos, uma vez tratar-se de tributo declarado, é inaplicável o artigo 138 do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri