



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10768.000085/2007-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.899 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMBRATEL PARTICIPACOES S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

CSLL. MULTA DE MORA ISOLADA. PAGAMENTO. DECADÊNCIA. QUINQUÊNIO. CONTAGEM DE PRAZO. INOCORRÊNCIA.

A contagem do prazo quinquenal decadencial, de que a Fazenda Pública dispõe, para a constituição de crédito tributário referente à multa de mora incidente sobre débito fiscal pago a destempo, deve ser feita a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do art. 173, do CTN.

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 dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 1101-000.745, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2000

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador que, no caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ocorre no último dia do trimestre, nos casos de levantamentos trimestrais, ou em 31 de dezembro de cada ano calendário questionado, nos casos de levantamentos anuais. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão que deu parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência. Traz, entre outros, que o art. 150 do CTN somente admite o lançamento por homologação quando a lei expressamente atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, o que não se verifica no lançamento em tela baseado na falta de recolhimentos da multa de mora em virtude do pagamento intempestivo do tributo.

Em despacho às fls. 188 a 192, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo (Claro S/A, incorporadora da Embratel Participações S/A), trazendo, entre outros, que:

- Trata-se de Auto de Infração objetivando o recolhimento de multa de mora decorrente do recolhimento extemporâneo de CSLL devida em relação ao fato gerador consumado com o encerramento do ano calendário 2000;
- No caso em tela, sendo certo que (i) ocorreu o pagamento do tributo em questão, (ii) não houve no presente caso dolo, fraude ou simulação, inclusive pelo fato de referidas operações terem sido devidamente declaradas ao Fisco, é de se concluir que deve o prazo decadencial deve ser computado na forma do que dispõe o artigo 150, parágrafo quarto, do Código Tributário Nacional;
- se multa de mora exigida é originada inteiramente pelo atraso no pagamento de um tributo sujeito ao lançamento por homologação, absurdo seria que a mesma tivesse um tratamento prescricional distinto do tributo, uma vez que, a título de exemplo, se o pagamento do tributo não fosse realizado de maneira integral, o fisco poderia efetuar 2 lançamentos: um deles para cobrar o tributo, que teria o prazo prescricional contado a partir do artigo 150, §4º do CTN, e o outro para cobrar os acréscimos moratórios, sendo contado a partir do 173, I do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, conheço o seu recurso, em respeito ao art. 67 do RICARF/2015 – o que concordo com o

exame de admissibilidade do recurso constante em despacho pelo simples confronto das ementas dos arestos recorrido e paradigma.

Quanto ao mérito, sem delongas, manifesto minha concordância com o entendimento expressado no voto constante do acórdão recorrido – dado por unanimidade de votos e que considerou o decidido pelo STF, em sede de repetitivo, quando apreciou o REsp 973.733/SC. O que peço licença para transcrever parte do voto:

“[...]

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/01769940), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 EMENTA / ACÓRDÃO Site certificado DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

[...]

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de cobrança de multa de mora sobre o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido cujo fato gerador ocorreu em 31/12/2000, sendo que o recolhimento ocorreu em 31/07/2001.

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ),

por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que houve recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como restou consignado nos presentes autos.

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro de 2000.

Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do fato gerador da exigência tributária”. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreu em 31 de dezembro de 2005, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 06 de dezembro de 2006, está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

Assim sendo, considero que em relação à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador, que ocorre no último dia do trimestre, nos casos de levantamentos trimestrais, ou em 31 de dezembro de cada ano calendário questionado, nos casos de levantamentos anuais. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.”

Entendo que, nesse caso, devemos considerar ainda o disposto no art. 113 do

CTN:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Vê-se que, nos termos do dispositivo, a multa de mora, penalidade, que surge com o recolhimento em atraso e tem como objeto o pagamento do tributo - da mesma forma que a obrigação principal – CONVERTE-SE em obrigação principal. Não há como se segregar a multa de mora que está vinculada ao tributo recolhido extemporaneamente para fins de contagem do prazo decadencial.

Sendo assim, evidente que, no presente caso, ocorreu o pagamento do tributo - CSLL, o que, aplicando a decisão do STJ dada em sede de repetitivo, devemos aplicar o prazo regido pelo art. 150, § 4º, do CTN. Observo que, analisando o mérito, evolui com meu entendimento, não mais concordando, com a devida vênia, com o decidido em acórdão 9303-006.639.

Em vista de todo o exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à matéria: “Decadência do lançamento **da multa de mora, em virtude do pagamento intempestivo do tributo**”, conforme passarei a explicar.

O processo de trata de Auto de Infração - lançamento de ofício de “multa de mora”, vinculada ao recolhimento extemporâneo da CSLL, devida em relação ao fato gerador consumado com o encerramento do ano calendário de 2000.

No Acórdão recorrido a Turma assentou que em relação à exigência da CSLL, com pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador, que ocorre no último dia do trimestre, nos casos de levantamentos trimestrais, ou em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, nos casos de levantamentos anuais. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o Acórdão que deu parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência. Traz, entre outros argumentos, que o art. 150, do CTN, somente admite o lançamento por homologação quando a lei expressamente atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, o que não se verifica no lançamento em tela baseado na falta de recolhimentos da multa de mora em virtude do pagamento intempestivo do tributo.

Esta matéria já foi objeto de discussão em várias sessões, como o decidido pelo **Acórdão nº 9303-006.369**, de 22/02/2018, desta 3ª Turma da CSRF (PAF nº 10380.013106/2006-01), de lavra do *Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas* (Presidente e Relator), que subscrevo as considerações tecidas, o qual concordo e adoto-as como razão de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

“O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para reconhecer a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário referente à multa de mora incidente sobre o valor do PIS do mês de dezembro de 2000, vencido em 15/01/2001 e pago em 30/4/2001, sem o acréscimo da multa de mora, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

A Fazenda Nacional discordou dessa decisão, suscitando divergência quanto à data de início da contagem do prazo decadencial quinquenal, alegando que o quinquênio deve ser contado nos termos do inciso I do art. 173 daquele mesmo Código.

A decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário está prevista no CTN, art. 150, § 4º e art. 173, inciso I. O disposto no art. 150, § 4º, aplica-se exclusivamente aos créditos tributários decorrentes de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Já o disposto no art. 173, inciso I, aplica-se aos créditos tributários em geral, **inclusive, aos decorrentes de penalidades por descumprimento de obrigações tributárias.**

Assim, ao contrário do entendimento do Colegiado da Câmara baixa e do próprio contribuinte, o prazo decadencial quinquenal, para a constituição de crédito tributário decorrente de penalidade aplicada por descumprimento da obrigação tributária, **deve ser contado nos termos do inciso I do art. 173 do CTN**, que assim dispõe:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)."

No presente caso, embora o débito tributário pago a destempo tenha vencido em 15/01/2001, a Fazenda Nacional não poderia efetuar o lançamento do crédito tributário decorrente da penalidade antes da data em que foi efetivamente pago, em 30/04/2001, conforme consta dos autos.

Assim, somente a partir da data daquele recolhimento, é que a Fazenda Nacional tomou conhecimento de que a multa de mora devida, em decorrência do pagamento a destempo, não fora recolhida juntamente com o principal. Até então, não havia como efetuar o lançamento pelo simples fato de que a infração ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996 não havia se materializado.

Portanto, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em discussão.

Ressalte-se ainda que, em relação ao IRPJ e à CSLL recolhidos por estimativa, o Pleno do CARF já editou súmula para que a contagem do prazo decadencial quinquenal do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente à multa isolada por falta e/ ou insuficiência do recolhimento, determinado que o quinquênio deve ser contado nos termos do inciso I do art 173 do CTN, conforme a Súmula nº 104, in verbis:

"Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN."

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. (Grifei)

Posto isto, no presente caso, embora o débito tributário pago a destempo tenha vencido em 31 de dezembro de 2001, o Fisco não poderia efetuar o lançamento do crédito tributário decorrente da penalidade antes da data em que foi efetivamente pago, em 31/07/2001, conforme consta às fl. 165, dos autos.

Isto porque, somente a partir da data daquele recolhimento, é que a Fazenda Nacional tomou conhecimento de que a multa de mora devida, em decorrência do pagamento a destempo, não fora recolhida juntamente com o principal. Até então, não havia como efetuar o lançamento pelo simples fato de que a infração ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996 não havia se materializado. Não ha como a multa de mora estar sujeita a uma atividade homologatória, porquanto decorre justamente do exercício da atividade fiscal de ofício.

Portanto, o prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreu em **31 de dezembro de 2006**, e tendo ocorrido a ciência do lançamento em 06 de dezembro de 2006, NÃO há que se falar em decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário questionado.

Ante o exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, não havendo necessidade de retorno dos autos ao Colegiado *a quo*, porque todos os argumentos recursais estavam atrelados à decadência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos