



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.007498/2008-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.088 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de maio de 2013  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** Distribuidora de Bebidas Vila Prudente Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DISTRATO. INDENIZAÇÃO. NÃO CONFIGURADA.

Verificado que o distrato previa a compra de ativos imobilizados da contribuinte pelo seu representado, não resta configurado que os pagamentos recebidos por ela sejam indenizações por danos patrimoniais.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS ALCANÇADAS PELA DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR AS RESPECTIVAS MULTAS ISOLADAS.

Não é possível exigir a multa isolada sobre as estimativas mensais apuradas consoante a opção facultada pelo art. 2º da Lei 9.43/96 quando a própria estimativa mensal foi atingida pela decadência, tendo em vista o desaparecimento do universo jurídico da base de cálculo da multa isolada.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA.

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que esta é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Acordam os membros do colegiado, Os membros da Turma acordam em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) por unanimidade de votos, reduzir as multas isoladas de janeiro a março de 2004, respectivamente, aos valores de R\$ 575,67; R\$ 34,80 e R\$ 275,70; b) por maioria de votos, reconhecer a decadência, relativamente aos lançamentos de multa isolada no período de janeiro de 2003 a outubro de 2003, vencidos os conselheiros Alberto Pinto (relator) e Luiz Tadeu Matosinho; c) por voto de qualidade, manter o lançamento no que tange às demais matérias, vencidos os conselheiros Márcio Frizzo, Paulo Cortez e Guilherme Pollastri

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Relator.

MÁRCIO RODRIGO FRIZZO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade (presidente da Turma), Luiz Tadeu Matosinho, Paulo Roberto Cortez, Márcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Alberto Pinto.

## Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n.º 15-26.044 da 2ª Turma da DRJ/SDR, cuja ementa assim dispõe:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

*SUSTENTAÇÃO ORAL.*

*No âmbito da legislação que rege o processo administrativo fiscal, inexistente previsão para a realização de sustentação oral durante a sessão de julgamento de primeira instância.*

*PEDIDO DE PERÍCIA.*

*Devem ser negadas as solicitações de perícia em desacordo com as formalidades exigidas na legislação de regência, ademais quando o processo contém todos os elementos necessários para a formação da convicção do julgador, devem ser indeferidas.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2003*

*DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.*

*A multa isolada não se sujeita a lançamento por homologação, porque não sujeita a pagamento antecipado em relação ao procedimento fiscal, devendo ser aplicada a regra da contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

*FALTA DE RECOLHIMENTO.*

*Considerando não estar demonstrado nos autos o alegado erro no preenchimento da DIPJ, cabível o lançamento das diferenças de CSLL verificadas entre os valores devidos informados na DIPJ e aqueles confessados na DCTF.*

*MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.*

*Verificada a falta de pagamento da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa isolada sobre os valores devidos por estimativa, e não recolhidos, além da diferença apurada no ajuste anual, acrescida de multa de ofício e juros de mora.*

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Cientificada da decisão de primeira instância em 31/10/2011 (AR a fls. 323), a contribuinte interpôs recurso voluntário, o qual foi protocolizado em 30/11/2011 (doc. a fls. 328) e apresenta as seguintes razões de defesa:

- a) que requer diligências e perícias, pois a diferença nas informações prestadas na DIPJ em comparação com as constantes da DCTF deve-se a erro na contabilidade e que há crédito a ser compensado;
- b) que requer o direito de fazer sustentação oral;
- c) que o prazo máximo para que possa ser exercido o direito de lançar é de 5 anos;
- d) que deve se aplicar o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN à CSLL;
- e) que a recorrente foi notificada do auto de infração lavrado em 24/11/2008, portanto os créditos de janeiro de 2003 a outubro de 2003 estavam extintos pela decadência, pois não houve dolo nem fraude na conduta da recorrente;
- f) que não se pode confundir renda com ingresso;
- g) que a indenização serve para cobrir os prejuízos causados, de forma que o equilíbrio patrimonial do credor lesado se restabeleça;
- h) que o tributo que sobre a indenização venha incidir, longe de ser previsto no art. 153, III, da CF/88, terá natureza de confisco.;
- i) que a tributação de uma indenização terminaria por ser tributação do patrimônio, sem permissivo constitucional;
- j) que o distrato firmado entre a contribuinte e a empresa Ambev, assinado em 24 de outubro de 2003, trata-se irrevogavelmente de indenização pelos danos sofridos pela distribuidora, em razão da quebra do contrato de distribuição de bebidas;
- l) que ocorreu indenização por perda de patrimônio incorpóreo – ativo intangível (direito de distribuição);
- m) que a contribuinte após o distrato, paralisou suas atividades, o que prova que a indenização veio para reparar a perda de ativos;
- n) que na DCTF não foi oferecido à tributação, nos meses de outubro e dezembro/2003, os valores referentes ao distrato, pois, somente, quando da elaboração da DIPJ/2004, a contabilidade informou equivocadamente o valor da indenização;
- o) que os valores informados em DIPJ divergentes da DCTF, mesmo que integrassem a base de cálculo da CSLL, estaria equivocado, posto que conta-se a partir da data do fato gerador, e o valor total do distrato foi lançado no mês de outubro – equivocadamente – frise-se e depois, lançada a segunda parcela em dezembro – bis in idem;

Processo nº 19515.007498/2008-25  
Acórdão n.º **1302-001.088**

**S1-C3T2**  
Fl. 422

---

p) que, com relação aos meses de janeiro/fevereiro/março de 2004, foram recolhidos os valores de R\$ 1.723,03, R\$ 1.775,88 e R\$ 1.529,04, o que totalizou o montante de R\$ 5.027,95 (Cinco Mil e Vinte e Sete Reais e Noventa e Cinco Centavos), logo, com fulcro no art. 156, VII do CTN, requer que o referido período tenha o seu crédito julgado extinto;

q) que não deve ser aplicada cumulativamente multa isolada com multa de ofício.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

O recurso foi interposto dentro do prazo legal e foi subscrito por advogado com poderes para tal (doc. a fls. 227), razão pela qual dele conheço.

O pedido de perícia e de diligência não procede, pois tais providências não se fazem necessária para o deslinde das questões postas. Em verdade, diante do conjunto probatório coligido aos autos, houve uma inversão do ônus de provar a inexistência da matéria tributável, ou seja, cabia a recorrente trazer aos autos provas que justificassem as diferenças identificadas entre a DIPJ/04 (AC 2003) e as DCTF. Assim, não cabe realizar diligência ou perícia para suprir providência que estava unicamente a cargo da recorrente, inclusive, tendo tido tempo suficiente para produzi-la desde a ciência do auto de infração até a interposição do recurso voluntário.

Quanto a sustentação oral, é direito garantido à recorrente pelo RICARF, bastando para tal que se apresente à sessão de julgamento na data e hora marcada, conforme pauta devidamente publicada no DOU.

A recorrente também não tem razão quando alega que se aplica aos créditos relativos à multa isolada, dos meses de janeiro a outubro de 2003, a regra decadencial do art.150, § 4º, do CTN. Ora, a regra do art. 150 aplica-se exclusivamente para tributos e desde que tenha havido o pagamento antecipado exigido na modalidade de lançamento por homologação. In casu, estamos tratando de multa, o que não se confunde com tributo, nos termos do art. 3º do CTN. Assim, o dies a quo do prazo decadencial do direito de lançar multa, inclusive a isolada, é aquele estabelecido na regra decadencial geral do CTN, ou seja, no art. 173, I. Assim sendo, as multas isoladas de janeiro a outubro de 2003 tinham como dies a quo do prazo decadencial 01/01/2004, razão pela qual há que se afastar a preliminar de extinção dos créditos por decadência, uma vez que o lançamento foi efetuado em 24/11/08.

Por último, ainda nas preliminares, a recorrente reclama a compensação dos créditos objeto do lançamento em julgamento com créditos a que faz jus. O Termo de Verificação Fiscal informa que, à época do lançamento, não constava pedido de compensação dos valores ora sub examine, razão pela qual estes autos não se prestam para verificação do direito de compensação dos créditos tributários ora em julgamento com eventuais créditos a que faça jus a recorrente.

Com relação ao mérito, a contribuinte refuta apenas os créditos tributários decorrentes do valor recebido no distrato firmado entre a contribuinte e a empresa Ambev, por entender que tal valor tem natureza de indenização. Ao se analisar o distrato a fls. 40 do volume 2 dos autos, verifica-se claramente que o valor recebido no distrato refere-se a venda de ativo permanente da recorrente, razão pela qual é receita não operacional tributável. Assim, engana-se a recorrente quando sustenta que foi um erro contábil lançar, na DIPJ/04 (AC 2003) a fls. 14, o valor do distrato como receita não operacional. Na verdade, a primeira interpretação da recorrente sobre a natureza do valor recebido a título de distrato estava perfeita, o equívoco

foi não ter feito a declaração da DCTF e os pagamentos conforme os créditos declarados na DIPJ.

Com relação a alegação de que, na base de cálculo da estimativa de dezembro de 2003, teria sido equivocadamente computada a segunda parcela referente ao valor do distrato e, assim, haveria duplicidade já que o valor foi todo computado em outubro de 2003, cabe esclarecer que a contribuinte não aduz qualquer prova, sequer apresentou um detalhamento da base estimada informada por ela na DIPJ/04 a fls. 18, no valor de R\$ 2.073.023,30. Trata-se assim de mera alegação, a qual cabia a contribuinte apresentar provas.

Com relação ao argumento de que a multa isolada não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, trata-se de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênias aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Inicialmente, friso que este Colegiado tem firmado diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) há quem sustente que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) há quem sustente que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) há quem sustente que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) há quem sustente que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênias aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

#### Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rejeitado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do

anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

#### Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º .

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

#### Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

**A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V, do CTN, não cabendo ao intérprete**

questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Da redação original do art. 44, § 1o, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1o do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2o e 44, § 1o, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2o e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Alfim, resalto que a autoridade lançadora, em observância ao disposto no art. 106, II, c, do CTN, já aplicou a multa no percentual de 50%, conforme previsto no art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Por outro lado, do confronto da tabela constante do TVF a fls. 128 do vol 1 com os DARFs a fls. 247 a 249 do vol. 2, nota-se que os autuantes não excluíram das bases das multas isoladas de janeiro de 2004 a março de 2004 pagamentos efetuados a título de CSSL sobre base estimada (cód. 2484), respectivamente, no valor principal de R\$ 1.711,89; R\$ 1.163,04; e R\$ 1.529,04. Razão pela qual, as bases das multas isoladas de janeiro a março de 2004 devem ser reduzidas, respectivamente, para R\$ 767,57; R\$ 46,41; e R\$ 367,60. Assim sendo, o valor das multas isoladas deverão ser reduzidas para R\$ 575,67 (janeiro de 2004); R\$ 34,80 (fevereiro de 2004) e R\$ 275,70 (março de 2004).

Em face do exposto, voto por afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para apenas reduzir as multas isoladas de janeiro a março de 2004, respectivamente, aos valores de R\$ 575,67; R\$ 34,80 e R\$ 275,70.

Processo nº 19515.007498/2008-25  
Acórdão n.º **1302-001.088**

**S1-C3T2**  
Fl. 428

---

Alberto Pinto Souza Junior – Relator.

CÓPIA

## Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo.

Adoto integralmente o relatório e fundamentação apresentados no voto do relator em virtude da sua perfeição técnica, especificamente nas partes em que seu entendimento foi provido por esta turma, de modo a evitar repetições desnecessárias.

Entretanto, no que se refere à decadência de lançamento da multa isolada sobre estimativas não recolhidas, passo a apresentar as razões do voto vencedor com base no entendimento majoritário firmado em sessão de julgamento.

Trata-se de averiguar se a multa isolada incidente sobre as estimativas não recolhidas no ano-calendário de 2003 foi atingida pela decadência, tendo em vista que a recorrente apenas foi intimada da autuação fiscal em 24 de novembro de 2008 (fl. 132). Com o respeito aos entendimentos divergentes, a recorrente possui razão ao defender que operou a decadência relativamente a esses valores.

Segundo o entendimento adotado pela DRJ, e confirmado pelo conselheiro relator, o prazo prescricional do art. 150, §4º, do CTN, apenas se aplica aos tributos “e não à aplicação de multa isolada que é uma atribuição exclusiva do Fisco” (fl. 312), de modo que o art. 173 do CTN seria específico para a multa isolada.

*Data máxima venia*, a exegese adequada é de que os prazos de decadência e prescrição fulminam fatos jurídicos, e não um determinado tributo ou outra específica multa. A dogmática jurídico-tributária estabeleceu há tempos que a decadência refere-se ao lapso temporal que tem origem com o fato gerador da obrigação tributária e que fulmina a possibilidade de constituir o crédito tributário.

Trata-se de instituto da Ciência do Direito Tributário que busca estabilizar as relações jurídicas no tempo após o transcurso de certo lapso temporal. Para Paulo de Barros Carvalho, tem a seguinte importância:

Dessa maneira, sempre que o fluxo do tempo ameaçar de algum jeito a obtenção daquele almejado equilíbrio, que se reflete a princípio da firmeza ou da certeza jurídica, prevê o sistema a ocorrência de fatos extintivos, que tem a virtude de definir, drasticamente, a situação pendente, determinando direitos e deveres subjetivos correlatos. Entre tais acontecimentos esta a decadência.<sup>1</sup>

E assim é pelo fato de as relações jurídicas não serem imunes aos efeitos implacáveis do tempo, devendo, portanto, respeitar certo intervalo temporal, em prol da segurança jurídica. A prescrição e a decadência são formas de trazer a paz social, de estabilizar as relações jurídicas, pois as relações jurídico-tributárias não podem se alastrar *ad eternum*. Vaticina, ainda, Paulo de Barros Carvalho acerca da decadência da Ciência do Direito Tributário o seguinte:

Quando recolhida no domínio da facticidade jurídica, a decadência vai aparecer como acontecimento que se dá no tempo histórico e no espaço social. Exemplificando: “a Fazenda Nacional deixou escoar o intervalo de 5 (cinco) anos sem celebrar o ato jurídico-administrativo de lançamento, que lhe competia privativamente”. Uma vez relatado esse evento, em linguagem competente, isto é, segundo as provas em direito admitidas, dar-se-á o efeito extintivo que lhe é próprio. Menciona-se aqui, a ocorrência do “fato decadencial”(...)²

Na verdade, a decadência, quando visualizada em face dos direitos e prerrogativas do Fisco, indica que este não pode realizar qualquer ato em desfavor do contribuinte em relação a situações alcançadas pela decadência. Vale dizer, fatos jurídicos decaídos não possuem o condão de surtir qualquer efeito no Direito Tributário. E mais, na verdade, fatos jurídicos decaídos são irrelevantes para a Ciência do Direito.

Por mais desacertada que seja a conduta do contribuinte, ele não pode ficar coagido, *ad eternum*, a ser penalizado por seus atos, ainda que absolutamente reprováveis. Trata-se de uma opção feita pelo nosso sistema jurídico e, como já reconheceu o Min. Marco Aurélio, paga-se um preço por viver em um regime Democrático e de Direito:

(...) Paga-se um preço por viver-se em um Estado Democrático de Direito e nele encontra-se a ESTABILIDADE das relações jurídicas, a segurança jurídica, ensejadas pela preclusão. (STF. AI 249470 AgR/BA. Rel. Min. Marco Aurélio. 2ª Turma. DJ 01/12/2000)

Portanto, fica de imediato afastado de que a decadência operaria com regras diversas para a constituição do tributo e da multa. Aliás, referido entendimento sucumbe a partir da análise do art. 113, §1º, CTN, segundo o qual a obrigação principal tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. Logo, a multa e o tributo são obrigações principais e submetem-se aos mesmos prazos decadenciais.

No que tange à aplicação do art. 150, §4º, CTN, à constituição da multa isolada, não é possível adotar outro critério senão aquele genericamente aplicado para a constituição do tributo. Ou seja, em se tratando de lançamento por homologação, inicia-se a decadência a partir do fato gerador, exceto se comprovado dolo, fraude ou simulação, quando então têm lugar as regras do art. 173 do CTN. No caso em tela, não se verifica qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou simulada do contribuinte, circunstâncias que afastam a aplicação do art. 173 do CTN.

Ocorre que a presente situação possui uma particularidade, que é o fato de a multa isolada incidir sobre a parcela não recolhida da estimativa mensal, apurada consoante a opção do art. 2º, da Lei n. 9.430/96. Ou seja a estimativa mensal inadimplida é a base de cálculo da multa isolada (art. 44, inc. II, al. “b”, Lei n. 9.430/96).

Sobre o tema, vale recordar que a súmula 82 do CARF declara a inexigibilidade de todas as estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário. Para mim, esta súmula deixa claro que toda a multa isolada relativa ao ano-calendário de 2003 é inexigível, uma vez que a sua base de cálculo é também inexigível.

Por exemplo, a estimativa apurada em janeiro de 2003 deve ser recolhida até o final de fevereiro de 2003. Em não havendo o recolhimento, como no caso em tela, poderia ocorrer o lançamento no mesmo exercício, ou seja, já em 1º de março de 2003. Assim, a decadência da multa isolada não pode ser contada somente após o encerramento do exercício de 2003, com o IRPJ e a CSLL. Deve ser contado mês a mês, nos exatos termos do fato gerador.

A despeito desse entendimento, a turma fixou entendimento neste julgado de que somente as multas relativas às estimativas já decaídas seriam inexigíveis. Dessa forma, curvando-me ao entendimento da turma, mas com a ressalva de meu entendimento pessoal, e tendo em vista que o auto de infração exige multas isoladas sobre as estimativas mensais de todo o ano-calendário de 2003, mas a recorrente apenas foi intimada em 24 de novembro de 2008 (fl. 132), voto por dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência da multa relativamente aos meses de janeiro a outubro de 2003, posto que sua base de cálculo foi atingida pela decadência.

*(assinado digitalmente)*

Márcio Rodrigo Frizzo - Relator designado.