



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

Processo nº 10469.720368/2007-29
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1402-001.248 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria IRPJ
Embargante CONSELHEIRO MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Interessado DISPAR DISTRIBUIDORA PARNAMIRIM DE BEBIDAS LTDA.
(contribuinte) e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

ERRO NA ANOTAÇÃO DO RESULTADO DO JULGAMENTO. EMBARGOS ACOLHIDOS. Verificado erro na anotação do resultado do julgamento, acolhe-se os embargos para que conste da ata de julgamento a correta anotação do resultado.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para retificar e ratificar o acórdão nº 1402-000.897, a fim de que dele conste que a decisão do julgado foi por dar provimento parcial ao recurso exclusivamente para cancelar a multa isolada sendo que a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima acompanhou nessa matéria pelas conclusões. Ausentes os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

No presente processo proferi voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício.

Todavia, ao formalizar o voto, vi que constou anotado na ata o seguinte conteúdo:

“Dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa isolada e reduzir da base de cálculo, no ajuste anual, o valor de R\$ 2.097.537,56, nos termos do relatório e voto.

Pelo que se verifica a anotação constante da ata encontra-se em contradição com o efetivo resultado do julgamento.

Desta forma, em conformidade com o artigo 65, § 1º, I, do Regimento Interno do CARF, apresentei embargos de declaração que foram admitidos pelo presidente da Turma.

Desta forma, submeto os embargos de declaração ao Colegiado com o propósito de retificar o resultado do julgamento para conste o provimento foi parcial, única e exclusivamente, para excluir a exigência da multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GICACOMELLI NUNES DA SILVA

Os embargos em exame decorrem de equívoco apontado pelo próprio relator e dizem respeito à contradição entre o resultado da decisão e o que constou da ata de julgamento.

O acórdão em questão, no ponto em que interessa ao exame dos embargos, assim enfrentou a matéria:

Adentrando ao mérito, argumenta a recorrente que “se a própria Receita não aceita os títulos como crédito tributário para compensar, deveria ter excluído a correção monetária dos mesmos (R\$ 2.366.252,90 – Variação Monetária Ativa – ver fl. 70), o que não ocorreu (Ficha 06-A, item 24 “outras receitas financeiras”).

Diante das alegações da recorrente, mister que se analise as informações constantes da FICHA 06A da DIPJ (fl. 110), de onde extraio os seguintes elementos que podem ser relevantes ou esclarecedores no deslinde da controvérsia:

DIPJ 2004 – ano-calendário 2003 – ficha 06A

Discriminação	Valor
07. Receita da revenda de mercadorias	4.851.385,43
17. RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	3.604.024,16
18. (-) custos dos bens e serviços vendidos	3.505.590,85
19. LUCRO BRUTO	98.433,31
24. Outras receitas financeiras	2.451.831,18
31. (-) despesas operacionais	1.082.573,47
41. LUCRO OPERACIONAL	1.430.837,95
43. Outras receitas não operacionais	3.397.802,33
46. RESULTADO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	4.828.640,28
51. LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL	4.828.640,28
53. LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	4.394.062,65
55. LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	3.239.606,48

DIPJ 2004 – ano-calendário 2003 – ficha 09A

Discriminação	Valor
1. LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	4.394.062,65
ADIÇÕES	
03.Despesas Operacionais – Soma Parcelas Não Dedutíveis	1.098,12
04.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	434.577,63
SOMA DAS ADIÇÕES	435.675,75
38. LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJ. PROP. PERÍODO DE APURAÇÃO	4.829.738,40
41. LUCRO REAL APÓS COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO	4.829.738,40

Além dos registros constantes nas fichas 06A e 09A, de onde extrai as rubricas acima referidas, a partir da fl. 112 dos autos encontra-se a FICHA 11 da DIPJ por meio da qual a recorrente apurou o valor das estimativas mensais. Por sua vez, à fl. 14 dos autos, conforme destacou a autoridade fiscal, foi feita recomposição do imposto de renda pessoa jurídica, resultando no seguinte quadro:

DISCRIMINAÇÃO	VALORES DECLARADOS	VALORES APURADOS
Lucro Líquido antes do IRPJ	4.394.062,65	4.394.062,65
SOMA DAS ADIÇÕES	435.675,75	435.675,75
SOMA DAS EXCLUSÕES		
COMPENSAÇÕES		
LUCRO REAL	4.829.738,40	4.829.738,40
IMPOSTO DE RENDA (alíquota 15%)	724.460,76	724.460,76
ADICIONAL (2)	458.973,84	458.973,84
DEDUÇÕES		
(05) Programa de Alimentação do Trabalhador	28.978,43	28.978,43
13) Imp Renda Ret. Fonte	13.487,75	13.487,75
(17) Imposto de Renda Mensal pago Estimativa	1.402.461,32	22.783,26
IMPOSTO DE RENDA DEVIDO (3) = (1) + (2)	-261.492,90	1.118.185,16
IMPOSTO DE RENDA DECLARADO (4)		
IMPOSTO RENDA A PAGAR (5) = (3) - (4)	-261.492,90	1.118.185,16

Do confronto do quadro acima elaborado, pela autoridade fiscal, com as informações extraídas da DIPJ, cujos principais valores constantes nas fichas 06 e 09 eu illustrei nos nas planilhas acima referidas, verifica-se que não há divergência decorre exclusivamente do imposto de renda pago por estimativa. Enquanto a recorrente destacou ter pago R\$ 1.402.461,32 a título de estimativa, a autoridade fiscal apurou apenas R\$ 22.783,26. A exceção de controvérsia sobre o valor de R\$ 227.802,33 que será analisado no decorrer deste voto, a recorrente não diverge dos valores. Apenas quer que ditos valores sejam compensados com os títulos da dívida externa nº 004223 e 163323, situação esta já afastada junto ao Poder Judiciário.

Quanto ao argumento de que do valor de R\$ 3.170.000,00, constante da Ficha 06- A da DIPJ – denominado outras receitas não operacionais, deverá ser subtraído R\$ 227.802,33, tendo em vista que esse valor já está incluído no montante, da análise que faço na referida Ficha, cujos números anteriormente eu destaquei, além de não encontrar o registro de R\$ 3.170.000,00, em seu recurso a recorrente também não destacou a origem dos R\$ 227.802,33 que alega já estar incluído no referido cálculo. Trata-se de número sem demonstração de sua procedência.

Do princípio da consunção e a exigência de multa isolada concomitante com a multa de ofício

Nos casos em que um ilícito se constitui em fase de preparação, de execução ou antecedente de outro mais grave, intimamente ligados entre si, não há como deixar de reconhecer a consunção que se constitui no princípio pelo qual o ilícito mais grave absorve o primeiro.

Exemplo de situação deste tipo encontra-se no disposto do enunciado da Súmula 17 do STJ, que possui a seguinte redação:

"Súmula 17 - Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido .

Há determinadas infrações que só se caracterizam mediante a existência de mais de uma conduta típica. Exemplos: (i) no crime de tortura pode haver a existência de lesões corporais leves; b) no estelionato, mediante documento ou declaração falsa, há o crime de falsidade; c) o homicídio por arma de fogo, em lugar público, há o crime de disparo de arma de fogo em lugar público que é absorvido pelo homicídio.

Em situações deste tipo ocorre de uma ou mais infrações servirem de meios necessários, ou seja, normais *fases preparatórias ou de execução*, para a prática de uma outra, mais grave que aquelas.

Em cada uma dessas hipóteses — que ocorrem com bastante frequência no cotidiano jurídico — há um problema a ser resolvido. Na primeira, pergunta-se, os tipos dos "ilícitos-meios", *i. e.*, que configuram fases preparatórias ou executórias do "ilícito-fim", incidem sobre o sujeito? E as condutas anteriores e posteriores ao delito de maior gravidade, cometidas contra o mesmo bem jurídico de um mesmo sujeito passivo, merecerão represália? E aquele crime antes tomado como fim do agente, mas logo depois por ele ignorado, cometendo outro, no mesmo *iter criminis*, prejudicá-lo-á, cominando-lhe também a sua pena?

A resposta a todas as questões é *negativa*. Quando uma ou mais infrações penais figuram unicamente como meios ou fases necessárias para a consecução do crime-fim, ou quando simplesmente se resumem a condutas, anteriores (*antefactum*) ou posteriores (*postfactum*), do crime-fim, estando, porém, insitamente interligados a este, sem qualquer autonomia portanto (pois o contrário daria margem ao concurso *real* de crimes), ou quando ocorre a chamada *progressão criminosa* (mudança de finalidade ilícita pelo agente), o agente só terá incorrido no tipo penal mais grave.

É o que determina o **princípio da consunção**, para o qual em face a um ou mais ilícitos denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.¹ No dizer de Damásio de Jesus, "nestes casos, a norma incriminadora que descreve o meio necessário, a normal fase de preparação ou execução de outro crime, ou a conduta anterior ou posterior, é excluída pela norma a este relativa. *Lex consumens derogat legi consumptæ*"

No direito tributário, em termos de sanções, a situação é idêntica. diferente. Contudo, antes de tratarmos do assunto analisaremos a razão de ser do recolhimento do carnê-leão e das estimativas.

1.a) Da razão do recolhimento do carnê-leão e das estimativas

Por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Tanto os valores recolhidos a título de carnê-leão quanto o de estimativas são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim como o IRRF, em pagamento antecipado.

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

¹ Se um contribuinte, pessoa física, que recebe rendimentos de pessoa física e os oferece mensalmente à tributação, recolhendo carnê-leão, ao final do ano não se pode falar em receita omitida. Contudo, se não recolhe o carnê-leão e não oferecer os rendimentos à tributação só poderá ser-lhe imputado a penalidade mais grave, qual seja, a de omissão do tributo.

Ocorrida a hipótese prevista na segunda parte do parágrafo anterior, para a pessoa física restitui-se os valores e em relação à pessoa jurídica confere-se a esta o direito de usar tais recursos para compensar tributos devidos em períodos subsequentes.

Se no mês de março contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê-leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%². A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, nestas situações, o disposto no artigo 138 do CTN.³

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do respectivo pagamento dos tributos. Em havendo o pagamento do imposto devido não se pode lhe imputar a multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo os oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adorar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Dos fundamentos expostos resulta a seguinte indagação: Em que situações é devida multa isolada sem exigência da multa de ofício?

Inicialmente, observemos que a multa de ofício é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138 do CTN.

A multa isolada, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Igualmente, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento

² Se o carnê-leão e as estimativas têm como razão de ser o aporte de recursos, no decorrer do ano-calendário, para que a Administração possa cumprir com suas obrigações, transcorrido o período de apuração não há mais o que se falar em exigência de carnê-leão e nem de estimativas, mas sim do efetivo imposto devido.

³ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o **princípio da consunção, cujo exemplo citado por nós é o disposto na súmula 17 do STJ.**

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁴, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, fala-se de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.

Finalmente, há que se ter presente que a alteração introduzida pela Medida Provisória 351, de 2007, reduzindo o percentual da multa isolada decorre da constatação de que não se poderia aplicar pena idêntica para infrações com gravidades diferentes.

Em síntese, verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (estimativa no caso de pessoa jurídica e carnê-leão no caso de pessoa física), efetua-se o lançamento e aplica-se a multa de ofício que incide sobre o tributo não recolhido. Entretanto, feito o lançamento com a multa de ofício não se pode aplicar sobre a mesma base de cálculo a multa isolada, sob pena de dupla incidência de penalidade em relação ao mesmo fato. Nesse é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).

Pelos fundamentos aqui expostos, tendo a multa isolada, no caso concreto, incidido sobre a mesma base de cálculo do lançamento de ofício correspondente, dou parcial provimento ao recurso para afastar da exigência do crédito tributário a multa isolada constante do lançamento.

⁴ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica;

A parte dispositiva do acórdão, acima transcrita, é clara no sentido de que em momento algum o Colegiado exonerou da base de cálculo o valor que constou da ata. Assim, os embargos devem ser conhecidos e providos para re-ratificar o acórdão nº 1402-000.897, para que dele conste que a decisão do julgado foi por dar parcial provimento ao recurso para excluir a multa isolada.

ISSO POSTO, voto no sentido de acolher os embargos para retificar o acórdão nº 1402-000.897, para que dele conste que a decisão do julgado foi por dar parcial provimento ao recurso para excluir a multa isolada, sendo que a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, em relação à exclusão da multa isolada, acompanhou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva