



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.722524/2014-08
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.919 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de abril de 2024
Recorrente SAGA ENGENHARIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

DÉBITO INDEVIDAMENTE COMPENSADO. EXIGÊNCIA DE MULTA DE MORA. CABIMENTO.

A multa de mora, nos termos da lei, é devida quando a compensação declarada pelo sujeito passivo não é homologada. Ainda que tenha sido exigida multa isolada pelas particularidades da DCOMP apresentada, isto não afasta a mora, razão pela qual a respectiva penalidade, de cunho meramente reparatório, deve ser mantida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao Recurso Especial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 213/220) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão n.º 1402-005.787** (fls. 176/183), o qual negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2012

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PERCENTUAL EM DOBRO. APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de compensação indevida, e uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado. Referido percentual é aumentado da metade quando o contribuinte devidamente intimado não presta esclarecimentos no prazo devido.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INCIDÊNCIA MULTA ISOLADA E MULTA DE MORA. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES INDEPENDENTES.

A multa de mora e a multa isolada podem existir concomitantemente. O fato gerador da multa de mora é o não pagamento no prazo de vencimento de tributo ou contribuição devidos enquanto que o da multa isolada é devida em decorrência da não homologação da compensação em razão da utilização de meio fraudulento.

Intimada dessa decisão, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 193/1987), tendo sido estes rejeitados (fls. 202/205).

Em seguida interpôs o recurso especial, que foi admitido nos seguintes termos (fls. 246/251):

(...)

E nesta fase de recurso especial, a contribuinte alega que a decisão de segunda instância incorreu em divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

1- Concomitância da multa de ofício isolada e da multa de mora; e

2- Aumento do percentual da multa pela metade em razão da falta de cumprimento da intimação pelo contribuinte.

O exame de admissibilidade será feito separadamente para cada um dos tópicos acima.

1- Concomitância da multa de ofício isolada e da multa de mora.

Para a demonstração da divergência tratada neste primeiro tópico, foram apresentados os seguintes argumentos:

(...)

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão nº 101-96.610, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, nessa primeira análise que é restrita ao exame de admissibilidade do recurso, a percepção é de que o paradigma serve para demonstrar a divergência jurisprudencial alegada.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Tanto no recorrido quanto no paradigma, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a concomitância entre a multa de mora que é cobrada em relação ao tributo confessado em DCOMP (quando não há homologação da compensação) e a multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, aplicada sobre o valor do débito objeto da compensação não homologada e considerada fraudulenta.

Para o acórdão recorrido, *“A multa de mora e a multa isolada podem existir concomitantemente. O fato gerador da multa de mora é o não pagamento no prazo de vencimento de tributo ou contribuição devidos enquanto que o da multa isolada é devida em decorrência da não homologação da compensação em razão da utilização de meio fraudulento”*.

Já o paradigma entendeu que a multa isolada em questão não é outra senão a própria multa de ofício, apenas exigida desacompanhada do tributo sobre o qual é calculada; que *“admitir a cumulação da multa de ofício com a multa de mora, sem dúvida, caracteriza bis in idem”*; que *“a conduta ilícita punível com a multa de mora (não pagar o tributo no vencimento) é pressuposto inafastável na caracterização da conduta punível com a multa de ofício”*; e que a multa de mora no percentual de 20%, a ser exigida sobre o débito confessado na DCOMP, deveria ser deduzida da multa de ofício aplicada.

Essas observações já são suficientes para evidenciar a divergência entre os julgados.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte em relação à divergência tratada neste primeiro tópico.

2- Aumento do percentual da multa pela metade em razão da falta de cumprimento da intimação pelo contribuinte.

(...)

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada neste segundo tópico, nesse caso, em caráter definitivo.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 259/265). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99¹, conheço do presente recurso nos termos do despacho de fls. 246/251.

Mérito

A controvérsia diz respeito à incidência ou não de multa de mora (20%) cobrada sobre débito objeto de compensação não homologada, considerando que também houve exigência de multa isolada sob alegação de *falsidade* da declaração.

A cobrança ora envolvida, portanto, diz respeito exclusivamente à multa de mora incidente sobre o débito indevidamente compensado.

Nesse contexto, e diante da comprovação do atraso do contribuinte, realmente a multa moratória, enquanto penalidade de cunho reparatório, é devida nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito, ainda que também tenha sido cobrada multa isolada em razão de outros fatos.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem 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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

Dessa forma, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Defendo, há muitos anos, a aplicação do princípio da consunção ou da absorção no campo das sanções pelo descumprimento de deveres tributários.

A primeira vez que enfrentei o tema foi no Acórdão nº 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes. Naquela oportunidade, adotei a tese de que não se poderia aplicar, concomitantemente, a multa isolada com a multa de ofício.

No exame concreto, contudo, verificou-se inexistir a concomitância das duas punições, razão pela qual assim foi ementada a questão:

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Os fundamentos constam das partes do meu voto que reproduzo abaixo:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se toma mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º- A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Basicamente, entendo que as sanções tributárias punitivas exercem a mesma função das penas e não dos tributos. Por isso, devem seguir, grosso modo e com as devidas adaptações, o regime típico do direito penal e não do direito tributário.

A multa de mora, contudo, não possui caráter punitivo, mas sim reparador. Não visa a inibir a conduta ilícita que a desencadeia, mas sim a reparar o dano daquele que sofreu o injusto. Equipara-se, assim, a uma indenização e não a uma pena.

Com esse mesmo entendimento, podemos citar Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO. Curso de direito tributário. São Paulo, Saraiva, 2000; p. 2020) e Fábio Fanucchi (FANUCCHI. Curso de Direito Tributário Brasileiro, vol. I. São Paulo, IBET, Resenha Tributária, 1980; p. 447).

Assim, é incorreto aplicar institutos típicos do direito penal a um gravame destituído do caráter punitivo. Da mesma forma que um ilícito pode resultar na aplicação de uma pena, na seara criminal, e de uma indenização, no campo civil, sem haver qualquer cogitação de que uma consequência possa absorver a outra, também não se pode afastar a imposição de multa de mora, legalmente prevista, em razão de eventualmente haver também previsão de multa punitiva conexa.

São por essas razões que me alinho à respeitável posição do conselheiro relator.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes