



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

Processo nº 10283.003881/2004-87
Recurso nº 0000000 Voluntário
Acórdão nº 3201-001.151 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2012
Matéria Obrigação Acessória
Recorrente J CRUZ INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida Fazenda Nacional

Assunto: Obrigações Acessórias.

Período de apuração: 10/01/2004 a 10/05/2004.

Ementa: DCI-Mensal. MULTA POR ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Descabe a aplicação da multa por atraso na entrega da DCI-Mensal no presente caso por força do disposto no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. A Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim apresentará declaração de voto. Os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente) e Paulo Sérgio Celani votaram com o relator pelas conclusões.


MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO - Presidente.


MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Paulo Sérgio Celani (Suplente), Daniel Mariz Gudiño e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância por entender que o mesmo resume bem os fatos dos autos até aquele momento processual:

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 01 a 06, por meio do qual foi formalizada a exigência do crédito tributário no valor de R\$ 38.000,00, em razão, segundo a descrição dos fatos (fl. 03), de a empresa J Cruz Indústria e Comércio Ltda ter apresentado a Declaração para Controle de Internação Mensal (DCI-Mensal), referente aos meses de dezembro de 2003 e janeiro a abril de 2004, fora do prazo definido na legislação, ou seja, em desacordo com a regras expressas na Instrução Normativa n o 242, de 06/11/02.

Em síntese, a fiscalização alega que o prazo para entrega da DCI-Mensal termina no décimo dia do mês subsequente ao riles no qual ocorreram as internações. No entanto, no caso ora apreciado, as declarações foram transmitidas pelo contribuinte a, então, Secretaria da Receita Federal em data posterior, conforme quadro a seguir, o que ensejou a aplicação da multa prevista no art. 107, do Decreto-Lei n o 37/66, com redação dada pelo art. 77, da Lei n o 10.833/03.

Mês de referência Prazo de entrega Data de entrega Dias em atraso

dez/03 10/01/2004 05/02/2004 26

jan/04 10/02/2004 17/02/2004 7

fev/04 10/03/2004 11/03/2004 1

mar/04 10/04/2004 11/04/2004 1

abr/04 10/05/2004 13/05/2004 3

Cientificado do lançamento em 15/06/04 (fl.02), o contribuinte apresentou sua impugnação em 28/06/2004 (fls. 11/36), onde requer:

1) Preliminarmente, a anulação do Auto de Infração, considerando que:

- Além de não ter sido claramente descrito e a base legal infringida não ter sido corretamente tipificada, o lançamento não apresenta todos os requisitos legais exigidos pela legislação, conforme art. 10, do Decreto n o 70.235/72, o que prejudicou o seu amplo direito de defesa, devendo, portanto, ser anulado;*

- A capitulação utilizada pela fiscalização está incorreta, isto 6, "Art. 107, inciso VII, letra g, da Lei n o 10.833/03, pois tal lei não possui citado artigo, o que afronta o direito de defesa do contribuinte, devendo ser anulado o lançamento;*



• A autoridade fiscal fez confusão ao aplicar os artigos 50, 6º e 7º, da IN SRF 242/02, ao caso, visto que o art. 7º da própria IN permite a apresentação da DCI-Mensal fora do prazo;

2) No mérito, que seja julgado improcedente o lançamento referente ao mês de dezembro de 2003, visto que:

• O art. 77, da Lei nº 10.833/03, que pode ter sido o considerado pelos autuantes ao lavrar o AI não se aplica ao caso, visto que a impugnante não importa mercadorias do estrangeiro, não estando sujeita ao recolhimento do Imposto de Importação, e as DCI's correspondentes aos produtos que envia para fora da Zona Franca de Manaus foram entregues;

• A Lei nº 10.833/03, de 30/12/2003, não se encontrava vigente à época dos procedimentos de internação das mercadorias, ou seja, dezembro de 2003, não podendo ser aplicada de forma retroativa;

• A entrega da DCI-Mensal com atraso regularizaria seu procedimento de internação, o que faz com que não seja possível que se imponha a penalidade objeto da autuação devido ao instituto da denúncia espontânea, conforme art. 138, do Código Tributário Nacional;

• Os procedimentos de controle de internação devem ser feitos com mais rigor para os produtos que utilizam mercadoria importada, não para aqueles fabricados pela impugnante, que utiliza somente matéria-prima nacional e são internados para a Amazônia Ocidental, livre de qualquer tributação;

• A penalidade aplicada ao caso afronta os princípios constitucionais do não confisco e o da razoabilidade.

A decisão recorrida recebeu de seus julgadores a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 10/01/2004 a 10/05/2004

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não caracteriza cerceamento do direito de defesa a alegação de falta de clareza na descrição dos fatos e de erro na indicação dos dispositivos legais infringidos, quando os autos revelam que tais irregularidades inexistem e que a contribuinte se defendeu amplamente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/01/2004 a 10/05/2004



VIGÊNCIA DA LEI ANTERIOR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 10/01/2004 a 10/05/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA ACESSÓRIA.

O instituto da denúncia espontânea não se aplica ao caso de inadimplemento ou adimplemento fora do prazo da obrigação tributária acessória.

MULTA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. CONFISCO.

Os princípios constitucionais da razoabilidade e da vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, restando inconformado com a decisão de primeira instância, apresentou recurso voluntário no qual ratifica e reforça os argumentos trazidos em sua peça de impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira

Entendo que o recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais, portanto, dele tomo conhecimento.

O presente recurso trata de aplicação de multa mínima por descumprimento de obrigação acessória (apresentação a destempo de DCI-Mensal), cujo valor total (apesar de parecer irrisório num primeiro exame e talvez apropriado na maioria dos casos) ultrapassa a receita total declarada pelo contribuinte para o mesmo período apontado para o lançamento efetuado.

Minha posição original em julgamentos anteriores neste colegiado foi de aceitar a legalidade da aplicação da multa imposta ao contribuinte que deixa de cumprir sua obrigação



acessória no prazo fixado pela lei, contudo com a análise fática deste caso - e faço a ressalva que somente neste tipo de caso entendo que os argumentos que produzo abaixo serão válidos -, isto não me parece ser legítimo ou mesmo legal, pelos motivos que passo a expor:

Os fundamentos do procedimento administrativo encontram-se normatizados através do artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que assim dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. (grifos acrescidos ao original).

Por mais que se possa discutir a aplicação de Princípios Jurídicos (Constitucionais ou Infraconstitucionais) na via estreita do procedimento administrativo fiscal, é inegável que a norma acima transcrita é regra de direito no sentido estrito, ou seja, lei – norma jurídica válida e escrita de aplicação geral e impositiva, com eficácia plena e vigência atual, que precisa ser considerada no julgamento de todos os feitos administrativos federais.

Logo, sua aplicação é obrigatória a toda a administração pública federal, na esfera do procedimento administrativo (gênero do qual o procedimento administrativo fiscal é espécie) e o eventual conflito desta com outra lei deverá ser resolvido pelas regras de interpretação jurídicas, o que passaremos a examinar.

Porém antes, outro ponto importante merece destaque, no presente caso, qual seja a possibilidade de discussão desta matéria sem sua arguição expressa pelo recorrente, ou seja, de ofício por este relator.

A obrigatoriedade da observância dos princípios inseridos no caput do artigo 2º da Lei nº 9.784/99 e dos critérios listados no parágrafo único daquele mesmo artigo leva à conclusão que a eventual violação ou conflito entre este comando legal e outra norma jurídica deverá ser conhecido de ofício pelo julgador, quando da apreciação de recurso administrativo por tratar-se de regra aplicável diretamente ao julgador e não somente às partes (ou ao interessado, conforme o caso). A regra é dirigida expressamente ao julgador que deverá observá-la e adotá-la como princípio que norteará sua formação de juízo e como critério objetivo para a composição do conflito, logo, dúvida não há que a matéria deve ser conhecida de ofício por este relator, que assim o faz.

Aponto ainda, antes de adentrar ao mérito da questão em análise, que a aplicabilidade da lei nº 9.784/99 ao procedimento administrativo fiscal tem sido encarada como pacífica pela jurisprudência deste CARF e que nossa Câmara tem precedentes neste mesmo sentido.

Minha primeira impressão, quando do exame mais aprofundado desta matéria é que haveria uma clara violação da vedação constitucional do confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988), que entendo também se aplica às multas fiscais. Neste sentido é a lição do Professor José Souto Maior Borges:

5.1. Poder-se-á, numa análise superficial, pretender que a vedação do tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV) não se estenderia às multas fiscais porque o CTN, no seu art. 3º, exclui do âmbito conceitual da definição normativa do tributo a sanção do ato ilícito e pois a multa tributária. Assim, a multa, diversamente do tributo, poderia revestir efeito confiscatório.

*5.2. Nada mais desarrazoado porém. O direito de propriedade está assegurado no art. 5º, XXII da CF e dele o proprietário somente pode regularmente ser despojado pelo procedimento expropriatório, na forma da lei e por necessidade ou utilidade pública ou interesse social (art. 5º, XXIV). Assim, sendo, está implícito - **mas claramente implícito** - que a propriedade individual somente pode ser supressa pela desapropriação na forma da lei." (in. Tributos e Direito Fundamentais - relações entre Tributos e Direitos Fundamentais - Ed. Dialética - p. 220)*

Também o Supremo Tribunal Federal entendeu em diversas ocasiões e com diversas composições que a vedação ao confisco abrange o tributo e a multa fiscal. Como exemplo, cito algumas lições daquele tribunal:

Do Ministro Bilac Pinto: "... não apenas os tributos, mas também as penalidades fiscais, quando excessivas ou confiscatórias, estão sujeitas ao mesmo tipo de controle

jurisdicional...” (STF, Tribunal Pleno. Acórdão em Recurso Extraordinário nº 80.093, RTJSTF nº 82, p. 814);

Do Ministro Xavier de Albuquerque: “Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória.” (STF, 2ª Turma. Acórdão em Recurso Extraordinário nº 81.550, RTJSTF nº 74, p. 320);

Do Ministro Moreira Alves: “... Tem o S.T.F. admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcional, feição confiscatória.” (STF, 2ª Turma. Acórdão em Recurso Extraordinário nº 91.707, RTJSTF nº 96, p. 1354);

Do Ministro Ilmar Galvão: “O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo.” (STF, Tribunal Pleno. Acórdão em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, RTJSTF nº 138, p. 55-56);

E, no ano passado, do Ministro Celso Mello: “É inquestionável, Senhores Ministros, considerando-se a realidade normativa emergente do ordenamento constitucional brasileiro, que nenhum tributo – e, por extensão, nenhuma penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias – poderá revestir-se de efeito confiscatório.” (STF, Tribunal Pleno. Acórdão em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075, RDDT nº 139, p. 209).

Contudo, a vedação ao confisco não é reproduzida na legislação infraconstitucional, o que poderia tornar duvidosa sua aplicação ao caso em tela, posto que não é dado ao CARF deixar de aplicar norma legal, por considerá-la inconstitucional.

Não me parece que seja este o caso, posto que o que deve ser feito, s.m.j., é a aplicação da lei que estipula a penalidade exigida pela autoridade fiscal em consonância com a Constituição Federal aos fatos relativos à presente lide.

Trata-se não de negativa de aplicação ou de se considerar inconstitucional a norma legal, mas de, aplicando os limites impostos pela Constituição Federal, afastar a incidência da norma jurídica sobre os fatos específicos da lide, ou seja, trata-se de caso de aplicação direta da norma constitucional, hierarquicamente superior, para afastar a multa no caso específico.

Observe-se que não se cuida aqui de afastar a aplicação da lei por inconstitucional, o que somente seria possível nos casos excepcionados pelo parágrafo único do artigo 62 do Regimento Interno deste Conselho de Contribuintes. A hipótese é de interpretação conforme a Carta Magna, respeitando o seu teor, mas não adentrando na esfera de análise de constitucionalidade do diploma legal.

É possível tal aplicação direta e há precedentes do antigo Conselho de Contribuintes. A título meramente exemplificativo desta modalidade de entendimento e aplicação, posso citar os seguintes precedentes:

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – CSLL – ART. 72, III, DOS ADCT. LEI Nº 7.689/88. A máxima efetividade da norma constitucional em lume torna irrelevante a finalidade lucrativa, para a tributação da CSLL nas entidades fechadas de previdência complementar, a não ser que se pretendesse esvaziar, por completo, o conteúdo da Carta Magna, recusando força normativa aos preceitos da Lei Maior. A linha de defesa que reclama a incidência sobre o lucro, sustentado a necessidade de adequar o texto constitucional à Lei nº 7.689/88, denota a inversão do princípio da interpretação conforme, postulando, ao contrário, a compreensão da Constituição em consonância com o sentido predefinido para a norma de escalão inferior. Ademais, a base de cálculo da CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o resultado do exercício. Assim, a obrigatória harmonia entre a norma constitucional e a indigitada lei impõe que se vislumbre o resultado do exercício como gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit. (Recurso Voluntário nº 139.335, 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, rel. Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe);

Neste caso, foi afastada a incidência da norma legal que restringia a incidência tributária à ocorrência de lucro para a cobrança do tributo para se dar interpretação conforme a Constituição Federal, ampliando a incidência do mesmo para alcançar as entidades fechadas de previdência complementar.

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL – SERVIÇOS DE ÁGUA E ESGOTO – AUTARQUIA MUNICIPAL – TAXA – APLICABILIDADE – Uma vez comprovado que se trata de entidade autárquica municipal, que presta diretamente, em nome do Poder Público Municipal, com a finalidade essencial pública de tratamento de água e esgotos, enquadra-se na regra constitucional do art. 150, Parágrafo 2º da Constituição Federal, mediante a cobrança de taxa contraprestacional. E, portanto não auferindo lucro, e não apurando faturamento, na acepção técnica de tal termo, não é passível de tributação reflexa da CSLL, PIS e COFINS. Recurso de ofício negado. Recurso Voluntário provido. (Recurso Voluntário nº 147.747, 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, rel. Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno);

A análise desta decisão revela que foi afastada a incidência tributária com base em princípio constitucional da imunidade recíproca, não tendo a decisão se imiscuído na análise da constitucionalidade das normas infraconstitucionais que regem a incidência daqueles tributos.

PAPEL DE IMPRENSA. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. Material amparado em imunidade constitucional objetiva, na forma do art. 150, VI, letra "b" da Constituição Federal. Mercadoria fora do campo de incidência de tributos. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Recurso Voluntário nº 125.748, 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, rel. Conselheiro João Holanda Costa);

IMUNIDADE. Desde que satisfeitas as exigências estabelecidas no artigo 150 da Constituição Federal, as entidades fundacionais, instituídas e mantidas pelo Poder Público, estão imunes à incidência



do Imposto de Importação e do IPI vinculado, nas importações que realizar. Recurso provido. (Recurso Voluntário nº 115.168, 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, rel. Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto);

Estes dois últimos exemplos me parecem ser os mais próximos do presente feito, possibilitando uma analogia direta, pois em ambos foi afastada a tributação por incidência direta da norma constitucional restritiva, isto é, houve a aplicação direta da Constituição Federal para afastar a incidência tributária (no caso dos julgados acima, por regras de imunidade, e no presente feito, por vedação ao confisco e proteção ao direito de propriedade).

Portanto, por todo o exposto, entendo que é possível afastar no presente caso a incidência da multa pelo atraso na apresentação da DCI-Mensal, tendo em vista que a receita auferida pelo contribuinte, no respectivo período de apuração, é menor que o valor total da multa aplicada e por entender que a norma constitucional limita o campo de incidência da multa para afastar sua aplicação aos fatos descritos nestes autos, o que não afeta a análise de constitucionalidade da referida norma.

Entretanto, meu convencimento e o fundamento para afastar a multa não estão limitados a esta verificação dos limites constitucionais. Em verdade, há argumentos de cunho infraconstitucional suficientes para afastar a mesma multa, isto com base no disposto no artigo 2º e seu parágrafo único da lei nº 9.784/99 acima transcrito.

O primeiro argumento é a violação do critério de “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige”, previsto no inciso XIII do referido artigo 2º e que representa o Princípio do interesse público, apontado no *caput* do mesmo artigo.

O direito administrativo brasileiro reconhece a existência de dois tipos distintos de interesse público: o primário e o secundário. Na lição do Professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

"Interesse público, ou primário é o pertinente à sociedade como um todo e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do Corpo Social. Interesse secundário é aquele que atina tão-só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa" (In Curso de Direito Administrativo. 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1994, p. 46)

No presente caso, há um claro conflito entre dois interesses públicos, a saber: o interesse público de garantia do valor social do trabalho e da livre iniciativa, assim como do desenvolvimento nacional e da garantia ao direito de propriedade que estão em conflito com o interesse público de controle fiscal e arrecadação tributária.

Ao penalizar o recorrente em valor superior ao da totalidade de suas receitas no período pelo descumprimento de uma obrigação acessória, a administração pública (em razão de ser sua atividade vinculada) está aplicando a lei de forma literal e sem qualquer modulação, o que inviabilizará (ou, ao menos, dificultará consideravelmente) a atividade econômica

desenvolvida pelo recorrente, o que, por consequência, afetará o interesse público do valor social do trabalho (de fato, para aquele período, o contribuinte terá sido “obrigado a pagar para trabalhar”).

Além disso, o interesse público de garantia da propriedade privada está diretamente ligado ao interesse público de manutenção da paz social e da livre iniciativa.

Assim a manutenção da exigência da multa, como feita nestes autos, levaria a uma inversão dos valores relativos aos interesses públicos envolvidos, isto porque o interesse público primário (valor social do trabalho, livre iniciativa, direito de propriedade) teria um valor menor que o interesse público secundário (controle fiscal arrecadatório), o que numa sociedade democrática de direito é inadmissível. Observe-se que estamos comparando os fundamentos do estado democrático e as garantias pétreas constitucionais com mero interesse arrecadatório.

Muito próximo a este conceito, está o do princípio da finalidade, listado como obrigatório pelo caput do artigo 2º da lei 9.784/99 e como critério direcional da atuação administrativa no inciso II do parágrafo único daquele comando legal.

O critério de atenção aos fins de interesse geral visa estabelecer que o agente público deva primeiro, e principalmente, considerar, no momento de sua atuação, o bem geral da sociedade a qual serve.

Neste sentido, o fiscal autuante agiu certo no meu entender, já que na sua atividade estritamente vinculada à literalidade da lei, não poderia ter deixado de autuar, já que inexistia norma cuja interpretação literal afastasse esta exigência (observe que o fiscal até pode aplicar uma interpretação distinta da meramente literal, mas, em regra, como ocorre no presente caso, não está obrigado a tal sofisticação).

Contudo, equivocou-se, no meu entender, a decisão de primeira instância, pois o julgador administrativo não está limitado a aplicar a norma legal em sua esfera primeira de significado, mas, ao contrário, está obrigado a interpretar, considerando todas as possibilidades e interpretações aplicáveis à norma e mais que isto, conhecendo estes significados de forma a não confundir-lhes ou retirar-lhes a força normativa.

Assim, quando a norma infraconstitucional determina a aplicação de princípios e critérios, o julgador administrativo **deve** promover sua aplicação em consonância com o direito pátrio e resolvendo os eventuais conflitos com as demais normas vigentes.

No que se refere ao princípio da finalidade, já é clássica a lição do Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, neste particular:

"Assim, o princípio da finalidade impõe que o administrador, ao manejar as competências postas a seu encargo, atue com rigorosa obediência à finalidade de cada qual. Isto é, cumpre-lhe cingir-se não apenas à finalidade própria de todas as leis, que é o interesse público, mas também à finalidade específica abrigada na lei a que esteja dando execução" (In Curso de Direito Administrativo, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1994, p. 53).

Ora, qual é a finalidade da norma que aplica a multa por atraso na entrega da DCI-Mensal?



Parece-me que há duas: uma é punitiva e a outra preventiva. A finalidade punitiva parece evidente, pois se pretende punir o atraso com a aplicação de penalidade pecuniária, contudo, esta punição deve guardar relação razoável entre o dano causado e a pena aplicada. Esta relação será explorada em maior detalhe, quando analisarmos a aplicação do princípio da razoabilidade no caso em discussão.

Por outro lado, a finalidade de prevenção ligada à pena aplicada refere-se tem um caráter de manutenção do interesse público secundário, ou seja, visa desestimular a conduta tida como infratora.

Esta finalidade, portanto, está limitada, na parte que nos interessa no presente julgamento, ao interesse público de controle fiscal.

Poder-se-á argumentar ainda que a aplicação da multa tenha caráter educativo, entretanto, quando esta é superior às receitas auferidas no período pelo contribuinte e tornam sua atividade, por consequência, inviável, qualquer caráter educativo se anula.

Por estes motivos, a manutenção da multa em discussão fere o princípio e critério norteador da administração pública da finalidade.

Mas não se encerram aí as razões para afastar a multa aplicada. Devo ainda avaliar esta situação, novamente aplicando o comando legal emanado pelo caput do artigo 2º da lei 9.784/99, quando esta manda aplicar o princípio da razoabilidade e estabelece o critério para tanto em seu parágrafo único, inciso VI, como a “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

O Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades e de forma reiterada, tem aplicado o Princípio Constitucional da Razoabilidade, que está reproduzido na norma infraconstitucional acima mencionada.

Mais especificamente, no que se refere à matéria tributária, a Suprema Corte já estabeleceu que a exigência de obrigação tributária (principal ou acessória) não pode acarretar a inviabilidade da continuidade da atividade econômica do contribuinte, neste sentido são as Súmulas 70, 323 e 547 daquele Corte Suprema:

Súmula 70

É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547

Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

A situação em exame é análoga àquelas que motivaram o STF a editar as súmulas acima transcritas, pois com a cobrança de valor superior à totalidade do tributo incidente sobre a operação do recorrente, num dado período, é certamente o equivalente a impedir sua atividade econômica. Não é razoável, nem justificável de qualquer ponto de vista.

Parece resultar evidente na comparação entre infração e penalidade, diante da realidade específica do recorrente, a inadequação desta com relação àquela. Esta análise fática leva à conclusão que a sanção aplicada é muito superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público, violando o critério objetivo imposto pelo inciso VI do parágrafo único do artigo 2º da Lei nº. 9.784/99, apesar de ser a mínima prevista em lei, e, como consequência, surge que nenhuma multa deve ser aplicada.

E, como corolário de todos os argumentos acima, resta evidenciada a violação do princípio da moralidade administrativa. Ressalvo que não estou a buscar a avaliação da existência ou não do móvel, ou seja, de intenção viciada do agente público (que, em verdade, não parece ser o caso), mas de uma avaliação da situação gerada pela autuação fiscal e imposição da multa, avaliada a realidade do contribuinte/infrator.

O conceito de moralidade exige o comportamento reto, imaculado e leal com o contribuinte, e mesmo que se considerarmos que todos os argumentos acima nada valem, o que admito somente para argumentar, é certo que "*non omne quod licet honestum est*" (nem tudo o que é legal é honesto), e, logo, ainda assim, a exigência desta multa, nesta situação fática, é impossível.

Além disso, aponto que se aplica ao caso concreto o disposto no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37 de 1966, com redação dada pela Lei nº 12.350 de 2010, que passou a prever a possibilidade de exclusão de multa administrativa decorrente de descumprimento de obrigação aduaneira em caso de denúncia espontânea.

Por estes motivos, VOTO para conhecer do recurso e dar-lhe provimento integral anulando o auto de infração de aplicação da multa por atraso na entrega da DCI-Mensal. 


MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - relator