



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 25 / 04 / 2003
Rubrica

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10783.007931/97-65
Recurso nº : 110.560
Acórdão nº : 201-76.339

Recorrente : IMPORTEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE METAIS LTDA.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS – As solicitações de diligências e perícias devem ser especificadas e justificadas, além de atendidos os demais requisitos legais, mormente quando elas já tenham sido efetivadas ao longo do processo e se pretenda sejam refeitas, sob pena de se considerarem não formuladas tais solicitações. **DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR - NÃO CONFISCATORIEDADE DE MULTAS** – O Princípio Constitucional do não - Confisco (Constituição, artigo 150, IV) é aplicável exclusivamente aos tributos, não se estendendo às penalidades. É possível cogitar-se da aplicação de uma noção de Não Confisco Genérico às penalidades, como decorrência da proteção constitucional ao direito de propriedade (Constituição, artigo 5º, XXII), contudo apenas quando em face de um exagero irrecusavelmente exorbitante.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: IMPORTEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE METAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

José Roberto Vieira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antônio Mário de Abreu Pinto, Gilberto Cassuli, Antonio Carlos Atulim (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.
lao/ovrs/ja



Processo nº : 10783.007931/97-65
Recurso nº : 110.560
Acórdão nº : 201-76.339

Recorrente : IMPORTEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE METAIS LTDA.

RELATÓRIO

O sujeito passivo foi alvo da lavratura de Auto de Infração de Imposto sobre Produtos Industrializados, de que tomou ciência em 26.11.97 (fl. 244), porque, embora seja "A fiscalizada, empresa equiparada a Estabelecimento Industrial, não efetuou o recolhimento do Imposto sobre produtos industrializados..." (fl. 245), em períodos de apuração compreendidos entre a 2ª quinzena de março de 1993 e a 1ª quinzena de fevereiro de 1996 (fls. 245 e 246). O Relatório Fiscal, de fls. 261-262, esclarece que os débitos obtidos do exame dos livros e documentos da empresa não foram objeto da devida declaração.

Inconformada, a contribuinte impugnou a exigência por instrumento apresentado em 26.12.97 (fl. 266), questionando a constitucionalidade da multa aplicada, cujos elevados índices caracterizariam um confisco, e alegando a existência de parcelamento de débitos do IPI no período objeto da exigência de ofício, fato que caracterizaria a dupla cobrança; razões pelas quais requereu o cancelamento da multa e a realização de prova pericial para, na seqüência, cancelar todo o lançamento (fls. 266 a 272). A decisão de primeira instância, da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ, de 29.10.98, rejeitou os argumentos da impugnação, julgando procedente o lançamento (fls. 297 a 303); tendo ficado assim ementada: "...Comprovada a falta de recolhimento do IPI, conforme apuração feita através do exame dos livros fiscais" (fl. 297).

Cientificada em 20.11.98 (fl. 306, verso do Aviso de Recebimento), a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário para este órgão colegiado, em 21.12.98, reiterando os argumentos e solicitações da impugnação, e acrescentando o pedido de anulação da decisão de primeira instância, sob invocação de cerceamento do seu direito de defesa (fls. 307 a 313). Tal recurso foi encaminhado pela DRJ no Rio de Janeiro - RJ a este Conselho, em 15.01.99 (fl. 329).

É o relatório.



Processo nº : 10783.007931/97-65
Recurso nº : 110.560
Acórdão nº : 201-76.339

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA

1. Alegação de Improcedência da “Multa Moratória”

Em face da tempestividade do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, passemos ao seu exame, principiando pelo argumento de que “...a multa de mora cobrada não pode prosperar...”, porque “A punição da Impugnante pela suposta mora já é aplicada quando da exigência dos juros de mora...” (fl. 312).

Comece-se por corrigir a afirmativa da recorrente, uma vez que se trata de multa de ofício e não de multa de mora, como revela claramente o artigo 80 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, embasamento legal da penalidade citado no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora do IPI (fl. 257). Logo, tal multa é evidentemente punitiva, não visando a mora, e não caracterizando a duplicidade com o objetivo dos juros, como equivocadamente refere a contribuinte.

Aliás, muito embora seja tradicional em certa doutrina a distinção entre multas de ofício (punitivas) e multas de mora (indenizatórias), essa dicotomia resta hoje ultrapassada. Sem mergulhar profundamente na doutrina, limitemo-nos, para ilustrar, ao exame da progressiva conscientização ocorrida no seio de nossa corte suprema, tão bem descrita por LEON FREJDA SZKLAROWSKY, que sintetiza diversas manifestações de ministros do Supremo Tribunal Federal, já da década de setenta do século passado:

“O Ministro Cordeiro Guerra... acentua que as SANÇÕES FISCAIS SÃO SEMPRE PUNITIVAS... Com a instituição da correção monetária qualquer multa passou a ter caráter penal... ‘se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal’... ‘não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias...’

O Ministro LEITÃO DE ABREU, em alentado voto, na busca da natureza jurídica da multa fiscal dita simplesmente moratória, reconsidera opinião antes expendida, para, acompanhando o Relator Min. CORDEIRO GUERRA, concluir que as sanções fiscais, por infração de lei administrativa, têm o caráter punitivo ou penal...

A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem o caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo o Rel. Min. Cordeiro Guerra... ‘...as multas ditas



Processo nº : 10783.007931/97-65
Recurso nº : 110.560
Acórdão nº : 201-76.339

moratórias... não se impõe para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo” (sic)¹.

No mesmo sentido da inclinação que se verifica em nossa mais elevada corte de justiça, **extensa doutrina** que encara todas as multas tributárias como de caráter sancionatório, reservando-se a conotação ressarcitória para os juros de mora e para a atualização monetária. É o caso, só para exemplificar, de SACHA CALMON NAVARRO COELHO: “De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não-indenizatória da multa moratória”²; de ROSENICE DESLANDES: “Somente seu caráter punitivo pode justificar a coexistência da multa de mora e dos juros de mora, sem que isso configure um *bis in idem*”³; e de FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS CALDEIRA PEREIRA DA SILVA: “A natureza da multa moratória possui perfil bem delineado de sanção e punição...”⁴.

Ou seja, mesmo que se tratasse de multa moratória, seu cunho punitivo, hoje reconhecido pela jurisprudência e pela doutrina, como demonstrado acima, **afastaria terminantemente a duplicidade com os juros de mora invocada pela recorrente.**

2. Alegação de Inconstitucionalidade pela Confiscatoriedade da Multa

2.1 Conhecimento das Arguições de Inconstitucionalidade no Processo Administrativo

Tendo invocado inconstitucionalidade decorrente da confiscatoriedade da multa aplicada, no instrumento de impugnação, a contribuinte não logrou obter manifestação da autoridade administrativa de primeira instância; que se limitou a registrar:

“Quanto as alegações de inconstitucionalidade e do caráter confiscatório da multa aplicada, falece competência à autoridade julgadora para apreciar o mérito de tal argumento. E isto porque a atividade desta é plenamente vinculada, não lhe cabendo, pois, perquirir da constitucionalidade, ou não, de normas vigentes, as quais tem, por dever de ofício, que cumprir, fazer cumprir e zelar por sua fiel observância, sob pena de responsabilidade funcional” (sic) (grifamos) (fl. 301).

¹ Sanções Tributárias, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Sanções Tributárias**, São Paulo, Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 538-540 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 4).

² **Teoria e Prática das Multas Tributárias: Infrações Tributárias, Sanções Tributárias**, 2.ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 71 e 106.

³ **Denúncia Espontânea: Alcance e Efeitos no Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 69.

⁴ Inexigibilidade de Multa de Mora no Pagamento Espontâneo de Tributos em Atraso, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 15, dez. 1996, p. 15.



Processo nº : 10783.007931/97-65
Recurso nº : 110.560
Acórdão nº : 201-76.339

Não obstante a freqüente recusa de tribunais administrativos em promover tal apreciação, dizendo-a exclusiva da autoridade judicial, tal como o fez a decisão monocrática, assim não nos parece, como já registramos, aliás, em outras manifestações, no passado, no que nos pomos de acordo com a argumentação do sujeito passivo (fl. 313).

Se na esfera da administração pública tributária, onde se situam os tribunais administrativos, como os Conselhos de Contribuintes, encontramos via de regra exercendo atividade administrativa predominantemente vinculada, tal vinculação dá-se em face da lei e, por óbvio, em face da Constituição – a Lei Maior. Ora, não vemos qualquer sentido em proclamar-nos “vinculados à lei” e não nos considerarmos “vinculados à Lei das Leis”. Tal entendimento levaria à insustentável situação de, sob desculpa da vinculação à lei infraconstitucional, admitirmo-nos não vinculados à Lei Suprema, ignorando os seus superiores ditames ! Daí a conclusão acertada de MARÇAL JUSTEN FILHO, que citamos aqui como modelo de toda uma vasta e consistente doutrina: “Torna-se inevitável e insuprimível avaliar a constitucionalidade de toda e qualquer regra a ser aplicada pelo Executivo”⁵.

Já se pronunciou a respeito a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRF nº 439/96, respondendo à consulta formulada nos seguintes termos: “a) Podem os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgão e unidades de órgãos integrantes do Poder Executivo, em decisão administrativa... decidir com fundamento na inconstitucionalidade de leis e, em consequência, negar a aplicação de leis ou atos normativos...?” Nesses casos, especialmente quando as questões constitucionais são invocadas na defesa do contribuinte, cumpre atentar para o feliz raciocínio desenvolvido pelo Procurador-Geral responsável pelo parecer, que, partindo do Princípio da Ampla Defesa (Constituição Federal, artigo 5º, LV), averba:

“Mas essa garantia constitucional da parte... não estará atendida se, da perspectiva do juiz, o direito de ampla defesa não corresponder ao correlato poder-dever de apreciar todas as provas produzidas e todos os argumentos articulados pela parte. Não fora assim, a defesa da parte estaria a priori desprovida de eficácia.

Por conseguinte, se à parte em processo administrativo não pode ser vedada a faculdade de invocar a inconstitucionalidade de lei obstativa de seu direito, tampouco se pode admitir que o juiz administrativo imponha a si próprio restrições à prerrogativa de apreciá-la ou permita que alguma autoridade superior o faça” (grifamos).

⁵ Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 25, out. 1997, p. 73.



Processo nº : 10783.007931/97-65
Recurso nº : 110.560
Acórdão nº : 201-76.339

E conclui o parecerista: *"Isto posto, com relação aos Conselhos de Contribuintes, responde-se afirmativamente à primeira questão formulada na consulta..."* (grifamos)⁶.

Semelhante é o entendimento que tem assumido a nossa mais elevada corte judicial, como informa o saudoso JOSAPHAT MARINHO, aliás uma testemunha plenamente insuspeita, não só pelas suas respeitáveis credenciais científicas e políticas, mas também porque defende tese diversa: *"É certo que o Supremo Tribunal Federal... vem proclamando que ao Executivo é dado recusar-se ao cumprimento de lei que considere inconstitucional. Essa orientação se retrata, significativamente, no MS nº 15.886, no RMS nº 13.950 e na Repr. Nº 980"*⁷.

É exemplar a decisão da nossa suprema corte no primeiro desses julgamentos citados por JOSAPHAT MARINHO, no Mandado de Segurança nº 15.886-DF, da qual referimos o voto do Ministro Adalício Nogueira, que sintetizou o entendimento da maioria, ao asseverar que o executivo: *"...pode recusar, a meu ver, aplicação à lei pelo fato de ser ela inconstitucional, no seu entender. Não o fará, declarando a sua inconstitucionalidade, porque isso não é da sua competência. O Poder Executivo, interpretando a lei – e isto é um direito seu – poderá, julgando-a inconstitucional, sob o prisma da interpretação, recusar-lhe aplicação. Isto não impede, porém, que mais tarde o Poder Judiciário – que é o competente – declare, em última análise, a sua inconstitucionalidade"* (grifamos)⁸.

2.2 Inexistência de Confiscatoriedade da Multa

Contudo, embora admitindo como necessário e inevitável o exame de questões de inconstitucionalidade na esfera administrativa, e a ele nos dispondo, não nos parece procedente, no caso, a argumentação desenvolvida pela recorrente.

Afirma ela que *"...não poderia ter sido aplicada sobre a Recorrente uma multa pecuniária tão elevada. Conforme será demonstrado a seguir, a imposição da D. Autoridade Fiscal afronta princípios constitucionais, devendo ser anulada"* (sic) (fl. 308). E os princípios constitucionais atingidos, em sua concepção, são identificados logo a seguir, quando classifica a multa aplicada como *"...abusiva e com efeito de confisco, em flagrante afronta aos artigos 5º, inciso XXII, e 150, inciso IV, ambos da Constituição Federal"* (grifamos) (fl. 309). Razões pelas quais divisa na multa não só *"...um verdadeiro efeito de confisco..."* (fl. 309), mas também um exagerado e surpreendente cunho de *"...teratológica..."* (fl. 309), representando *"...uma incursão vandálica no patrimônio da Impugnante..."* (fl. 272).

⁶ Apud LUCIA VALLE FIGUEIREDO, O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário, in CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (org.), Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 428-431.

⁷ Leis Inconstitucionais e o Poder Executivo, Direito Atual, Brasília, Projecto, nº 1, maio 1999, p. 83.

⁸ Revista Trimestral de Jurisprudência nº 41, p. 688 – Apud MARÇAL JUSTEN FILHO, op. cit., p. 79, nota 14.



Processo nº : 10783.007931/97-65
Recurso nº : 110.560
Acórdão nº : 201-76.339

Quanto ao **Princípio do Não Confisco**, observe-se que o legislador constitucional vedou às esferas de governo *“utilizar tributo com efeito de confisco”* (Constituição, artigo 150, IV), **não multa**. Inadmissível confundir tributo e multa. Embora, do ponto de vista do Direito Financeiro, ambos constituam receitas derivadas, caracterizados pela compulsoriedade, eles são facilmente extremados um do outro, pela origem da multa num ato ilícito e pela licitude da hipótese de incidência do tributo. Nesse sentido, a distinção apropriadamente efetuada por GERALDO ATALIBA: de um lado, *“Para que alguém seja devedor de multa, é necessário que algum comportamento anterior seu tenha sido qualificado como ato ilícito...”*; de outro, *“Se, pelo contrário, o vínculo obrigacional nascer... por força da lei, mediante a ocorrência de um fato jurídico lícito, então estar-se-á diante de tributo...”*⁹. E nesse mesmo sentido o legislador do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.66, artigo 3º, ao sublinhar, na definição legal de tributo, que se trata de *“...uma prestação pecuniária compulsória...que não constitua sanção de ato ilícito...”*

Ora, desde que o **Princípio do Não Confisco (Constituição 150, IV)** só se aplica aos tributos, e desde que multa evidentemente não se reveste de caráter tributário, não cabe invocá-lo em relação a uma multa, mesmo que pela falta de recolhimento de tributo, e ainda que se configure como excessiva. Nessa mesma direção o raciocínio recente de ESTEVÃO HORVATH, que se justifica: *“...o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade”* (sic)¹⁰.

Embora flagrantemente equivocada a recorrente ao buscar apoio no Princípio do Não Confisco Tributário, para a hipóteses de repelir uma multa exageradamente elevada, entendemos possível cogitar, como a mesma também o faz, de um **Não Confisco Genérico, como corolário do Direito de Propriedade (Constituição, artigo 5º, XXII)**. É como pensa também ESTEVÃO HORVATH, ao versar o tema da aplicação da noção de confisco às multas: *“...embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado”*¹¹.

Entretanto, só existe razoabilidade bastante para aplicação desse **Não Confisco Genérico quando diante de penalidades de proporções francamente descomunais**. GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, por exemplo, refere decisão da Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina, que, tratando de uma *“...pena impuesta por violación de lo establecido en la ley de impuestos internos...”*, equivalente a *“...una multa igual al décuplo de lo defraudado...”*, decidiu *“...que la pena impuesta no es contraria a la garantía del derecho de la propiedad...”*¹². A própria recorrente faz menção a julgados do nosso Supremo Tribunal

⁹ Hipótese de Incidência Tributária, 5. ed., São Paulo, Malheiros, 1992, p. 34 e 35.

¹⁰ O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2002, p. 114.

¹¹ Ibidem, p. 115.

¹² El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina, Madrid, McGraw-Hill, 1997, p. 286.

FDU



Processo nº : 10783.007931/97-65
Recurso nº : 110.560
Acórdão nº : 201-76.339

Federal, que só cogitou da hipótese perante multa punitiva para a sonegação fiscal de 500%, ou perante multas de 200% e 100% quando de caráter apenas moratório (fls. 309-311).

Decididamente, **uma multa de ofício, punitiva, de 75% do tributo devido e não declarado nem recolhido, não nos parece configurar um exagero suficientemente extraordinário, desmedido o bastante, efetivamente exorbitante, para que se possa dar por ocorrido um patente atentado ao Não Confisco Genérico, para que se possa ter por caracterizado uma violação manifesta ao Direito de Propriedade !**

3. Improcedência do Pedido de Perícia

No primeiro instrumento de defesa, o sujeito passivo alegou possuir parcelamento do *"...IPI devido no período retratado pelo auto de infração"*, e que, portanto, *"...a D. Autoridade Fiscal cobrou em dobro obrigações já quitadas por meio de novação quando da celebração do parcelamento"* (fls. 267), por isso solicitando *"...a realização de prova pericial que constate inexistir débito não quitado pela empresa..."* (fls. 272). Descartada a necessidade da perícia pela decisão monocrática (fls. 301), a recorrente volta a argumentar que *"...já está pagando o débito objeto do presente processo por meio de parcelamento"* (fls. 308) e volta a solicitar a realização da prova pericial, invocando *"...o cerceamento do direito de defesa da Recorrente..."* (fl. 313).

A perícia requerida é incabível, em primeiro lugar, por motivos de ordem formal. Atente-se para o disposto no artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, segundo o qual *"A impugnação mencionará:... IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito"* (grifamos). Não tendo o sujeito passivo especificado as diligências ou perícias pretendidas, nem formulado os respectivos quesitos, nem apontado o seu perito, desatendendo às condições de sua solicitação, resta somente proceder de conformidade com o disposto no § 1º do mesmo dispositivo: *"Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16"*. Eis que é claro o comando do legislador no presente caso, determinando que se considere não formulado o pedido de perícia cujos requisitos legais não foram satisfeitos.

Existem também, ademais, razões de cunho material, razões de conteúdo, para justificar o não cabimento da perícia. É que a recorrente limitou-se a alegar a existência de parcelamento dos débitos objeto do auto de infração, sem empreender o mínimo esforço para demonstrar o alegado, que, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, permaneceu mera alegação, desacompanhada de qualquer elemento probatório de confirmação. Entretanto, fiel ao Princípio da Verdade Material, a autoridade de primeira instância envidou energias no sentido de esclarecer o alegado, como relata à fl. 300:



Processo nº : 10783.007931/97-65
Recurso nº : 110.560
Acórdão nº : 201-76.339

“...esta Delegacia de Julgamento procedeu à investigação detalhada do fato como fazem prova os documentos de fls. 283/291, onde foi consultado o sistema SIPADE (Sistema de Controle de Parcelamento de Débitos), e apurou que a autuada possui tão somente, um único processo de parcelamento correspondente ao ano de 1997, referente a OUTRAS MULTAS cod. 1345, relativo ao valor de R\$ 10.221,48.

Dessa forma resta provado, que o parcelamento citado na impugnação nada tem haver com o lançamento de fls. 244/258, devendo portanto, a cobrança, prosseguir” (sic).

Se os débitos apurados no auto de infração que instaurou o presente processo são de Imposto sobre Produtos Industrializados, e relativos a períodos de apuração compreendidos entre a 2ª quinzena de março de 1993 e a 1ª quinzena de fevereiro de 1996, ao passo que os débitos objeto do parcelamento alegado são de multas, correspondentes ao ano de 1997 – conclusões não especificamente contestadas pela recorrente, apesar do pedido de renovação da diligência – inexistente qualquer identidade entre esses débitos, inexistente a denunciada cobrança em duplicata e inexistente assim argumento de recurso a ser aqui analisado.

4. Conclusão

Esses os motivos, suficientemente explicitados e detalhados, pelos quais negamos convictamente provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002.


JOSÉ ROBERTO VIEIRA 