



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.002177/2004-58
Recurso nº : 145.909
Matéria : IRPJ - Ex(s): 2004
Recorrente : DINAP S.A. - DISTRIBUIDORA NACIONAL DE PUBLICAÇÕES
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 22 de fevereiro de 2006.
Acórdão nº : 103-22.286

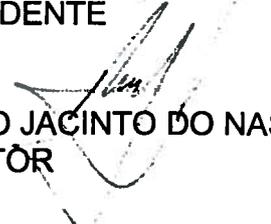
MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. O fato gerador da multa é o próprio descumprimento do prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos solicitados e ocorre exatamente no momento em que inadimplida referida obrigação, data a que se deve reportar o lançamento, a ser regido pela lei então vigente.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DINAP S.A. - DISTRIBUIDORA NACIONAL DE PUBLICAÇÕES.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Aloysio José Percínio da Silva e Cândido Rodrigues Neuber que o proviam, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o conselheiro Victor Luís de Salles Freire.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JUL 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, FLÁVIO FRANCO CORREA E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.002177/2004-58
Acórdão nº : 103-22.286

Recurso nº : 145.909
Recorrente : DINAP S.A. - DISTRIBUIDORA NACIONAL DE PUBLICAÇÕES

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário manifestado contra decisão de primeira instância que manteve a multa regulamentar por atraso na entrega de arquivo magnético, prevista nos arts. 11 e 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2158-34/2001 e reedições, vazada nos seguintes termos:

"Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 31/10/2003

Ementa: MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS MAGNÉTICOS – O fato gerador da multa é o próprio descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas solicitados e ocorre exatamente no momento em que inadimplida referida prestação, data a que deve se reportar o lançamento, a ser regido pela lei então vigente.

Lançamento Procedente".

Sustenta a recorrente, por primeiro, que a multa em questão ofende aos princípios da isonomia e do não confisco, porque desproporcional e irrazoável.

Ao depois, alega que a multa regulamentar tem natureza acessória e, como tal, deve ser regida pela lei vigente à época do fato gerador da obrigação principal que, no ano-calendário de 1999, previa multa equivalente a Cr\$ 30.000,00 por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, pelo descumprimento do prazo para apresentação dos arquivos e sistemas.

Argui, ainda, que a lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.002177/2004-58
Acórdão nº : 103-22.286

Por último, assinala que não houve prejuízo ao erário, pois muito embora tenha havido atraso na entrega dos arquivos, agindo de boa-fé, apurou e recolheu pontual e integralmente os tributos devidos.

Foi feito o depósito recursal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.002177/2004-58
Acórdão nº : 103-22.286

VOTO

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

Insurge-se a recorrente contra a multa em questão dizendo-a ofensiva ao princípio do não confisco.

A Constituição Federal, no seu art. 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Contudo, não me parece que o princípio do não confisco possa ser invocado para invalidar a imposição de multas que, por serem elevadas, sejam consideradas confiscatórias.

Como ensina o ilustre professor ZELMO DENARI (Curso de Direito Tributário, 6ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 63), "as multas fiscais são ontologicamente inconfundíveis com os tributos. Enquanto estes derivam de hipótese material de incidência tributária, aqueles decorrem do descumprimento dos deveres administrativos afetos aos contribuintes, vale dizer, da inobservância de condutas administrativas legalmente previstas".

A literalidade do dispositivo constitucional, "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito confiscatório", já leva à conclusão de que o princípio do não confisco não se aplica às multas, conclusão esta que se robustece quando se analisam os elementos lógico-sistêmico e teleológico que justificam a incidência de penalidades.

No plano lógico-sistêmico do Direito Tributário, a multa difere do tributo porque na sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. A multa é, necessariamente, uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito. Assim, por serem tributo e multa ontologicamente distintos, à multa não pode ser aplicado o regime jurídico do tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.002177/2004-58
Acórdão nº : 103-22.286

No plano teleológico ou finalístico, a distinção é ainda mais evidente. A finalidade do tributo é suprir o Estado dos recursos financeiros de que necessita, constituindo uma receita ordinária. A finalidade da multa é desestimular um comportamento, constituindo uma receita extraordinária ou eventual, e não uma receita pública ordinária.

Por constituir receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, do qual o contribuinte possa se desincumbir sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. A multa, diversamente, para alcançar a sua finalidade, há de ser um ônus significativamente pesado, capaz de desestimular a conduta ensejadora da sua cobrança. Por isto mesmo pode ser confiscatória.

Essas razões levaram a professora MISABEL DERZI, na atualização da obra de Aliomar Baleeiro, "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 7ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 579, a afirmar: "no exame dos efeitos confiscatórios do tributo, deve ser feita abstração de multa e juros acaso devidos. As sanções, de modo geral, desde a execução judicial até as multas, especialmente em caso de acumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito".

No mesmo sentido, a contundente posição de HUGO DE BRITO MACHADO:

"O princípio do não-confisco, segundo o qual é vedado ao Poder Público utilizar tributo com efeito de confisco, consubstanciado no art. 150, inciso IV, da vigente Constituição Federal, é necessário para tornar o tributo compatível com a garantia do livre exercício de atividades econômicas. Se fosse possível tributo confiscatório, estaria negada aquela garantia. Como a atividade econômica constitui o suporte mais geral da tributação, bastaria a instituição de tributo confiscatório para impedir o seu exercício. Tem-se, pois, que a garantia do não-confisco é na verdade um reforço, ou mesmo uma explicitação da garantia do exercício da atividade econômica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.002177/2004-58
Acórdão nº : 103-22.286

Às multas, porém, não se aplica aquela garantia, pois seria absurdo dizer que a Constituição garante o exercício da ilicitude. As multas têm como pressuposto a prática de atos ilícitos, e por isto mesmo garantir que elas não podem ser confiscatórias significa na verdade garantir o direito de praticar atos ilícitos”.

(Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, 4ª Edição, Dialética, São Paulo, 2001, p. 106/107).

Por tais razões, ainda que a multa exigida fosse confiscatória e, como tal não pode ser tida a multa em questão, fixada no percentual de 1% da receita bruta, não merece prosperar a pretensão da recorrente de vê-la afastada.

De outra parte, sustenta a recorrente que, sendo acessória a multa regulamentar, deve esta ser regida pela legislação vigente à época da ocorrência da ocupação principal que, no caso, diz respeito ao pagamento de tributos relativos ao ano-calendário de 1999, no qual vigia a Lei nº 8.218/91, cujo art. 12, inciso III, previa para a hipótese multa equivalente a Cr\$ 30.000,00 por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, não podendo ser aplicada a multa prevista no art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/05/2001, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade tributária.

Advirta-se, de logo, que a qualificação acessória não possui, na terminologia do CTN, a mesma significação que lhe empresta o direito privado. Para a adequada compreensão dessa espécie de obrigação jurídica é fundamental que se entenda que ela é, essencialmente, um dever de natureza instrumental, que outra finalidade não pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal, daí o seu caráter de acessoriedade.

HUGO DE BRITO MACHADO esclarece:

“Não se trata de acessoriedade no sentido de ligação a determinada obrigação outra, da qual dependa. Por isto mesmo a obrigação acessória subsiste ainda quando a obrigação principal à qual se liga, ou parece ligar-se imediatamente, é inexistente em face de imunidade,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.002177/2004-58
Acórdão nº : 103-22.286

não incidência ou de isenção tributária. O caráter de acessoriedade há de ser entendido no sentido próprio que tem a obrigação no campo do Direito Tributário. Uma acessoriedade em relação à obrigação de pagar tributo, vista globalmente. Não em relação à obrigação de pagar determinado tributo, exigível em razão de determinado e específico fato tipo, que realiza uma hipótese de incidência em determinada situação isolada. Acessoriedade no sentido de ser uma obrigação instrumento da outra, que só existe para instrumentalizar a outra. Que não teria sentido de existir, sem a outra".
(Comentários ao Código Tributário Nacional, Editora Atlas, São Paulo, 2004, Volume II, p. 302).

Idêntico entendimento é professado por LUCIANO AMARO:

"A acessoriedade da obrigação dita 'acessória' não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada depende da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido".
(Direito Tributário, 4ª Ed., Saraiva, São Paulo, 1999, p. 235).

Prova maior de que, no âmbito do CTN a obrigação acessória não segue a obrigação principal é que seus fatos geradores não se confundem. Enquanto o "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114), o "fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal" (art. 115).

O fato gerador da obrigação acessória de que se cuida, descrito no art. 11 da Lei nº 8.218/91, é a imposição às pessoas jurídicas que utilizarem sistema eletrônico de processamento de dados da obrigação de manter, à disposição da SRF, os respectivos arquivos e sistemas, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

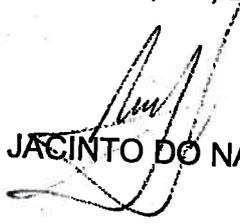
Processo nº : 10882.002177/2004-58
Acórdão nº : 103-22.286

“Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária”.

O descumprimento, pela recorrente, dessa obrigação acessória fez surgir para a Fazenda Pública, como consequência do inadimplemento, o poder-dever de constituir um crédito tributário cujo conteúdo é a penalidade pecuniária correspondente, a inobservância da obrigação acessória deu causa ao nascimento de uma obrigação principal, definida no art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91, com a redação que lhe deu a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em vigor da data da ocorrência do fato gerador desta obrigação principal.

Por tais razões, entendo que inexistiu qualquer maltrato aos princípios da irretroatividade da lei tributária mais gravosa, da justiça tributária e do in dubio pro contribuinte, votando no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, 22 de fevereiro de 2006.


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO

