



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

Processo nº 10380.002533/2005-75
Recurso nº 251 376 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.753 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2010
Matéria DIF - PAPEL IMUNE - MULTA REGULAMENTAR
Recorrente J. HERMANO ALENCAR GOMES ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

NORMAS REGIMENTAIS SÚMULA ADMINISTRATIVA. OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO. Nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, é obrigatória a aplicação de entendimento consolidado em Súmula Administrativa dos Conselhos de Contribuintes por ele substituídos.

NORMAS PROCESSUAIS. EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 02

Nos termos de Súmula aprovada em sessão plenária datada de 18 de setembro de 2007, “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. RETROATIVIDADE BENIGNA. Aplica-se ao lançamento ainda não definitivamente julgado lei que, para a mesma infração, comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, consoante disposição do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES FISCAIS RELATIVAS AO CONTROLE DO PAPEL IMUNE – DIF PAPEL IMUNE. FALTA DE ENTREGA.

A falta de entrega da DIF papel imune, instituída pela IN SRF 71/2001 consoante autorização do art. 16 da Lei 9.779, sujeita a micro empresa infratora à multa de R\$ 2.500 por declaração não entregue, conforme art. 1º, § 4º, II da Lei 11.945/2009.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator Designado Vencido o

Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator). Designado o Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos para redigir o voto vencedor.


Nayra Bastos Manatta - Presidente


Fernando Luiz Da Gama Lobo D'Eça – Relator

Júlio César Alves Ramos – Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Junior, Sílvia de Brito Oliveira e Leonardo Siade Manzan presentes à sessão.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário (fls. 40/45)** contra o v. **Acórdão DRJ/BEL nº 01-9.300 de 20/09/07** da 3ª Turma da DRJ de Belém - PA (fls. 33/36) que manteve integralmente o lançamento de Multa no **valor total de R\$ 220.500,00** consubstanciado no **Auto de Infração (fls. 03/08)**, que acusou a ora Recorrente de “falta de entrega da DIF – Papel imune, referente ao período de 31/07/2002 a 30/01/2004. A d. Fiscalização esclarece que as **multas foram aplicadas**, com fundamento nos **art. 4º do DL nº 1680/79 c/c art. 1º da IN/SRF nº 71/01 e art. 505 e § único c/c art. 368 do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02).**

Por seu turno a r. decisão da 3ª Turma da DRJ de Belém - PA (fls. 33/36) ora recorrida houve por bem julgar procedente o lançamento das referidas multas aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

*Data do fato gerador. 31/07/2002, 31/10/2002, 31/01/2003,
30/04/2003, 31/07/2003, 31/10/2003, 30/01/2004*

Ementa

*DIF-PAPEL IMUNE. FALTA OU ATRASO NA ENTREGA DA
DECLARAÇÃO*

*A não apresentação, ou a apresentação da DIF-Papel Imune
após os prazos estabelecidos pela legislação, sujeita o
contribuinte à imposição da multa prevista.*

Lançamento Procedente”

Nas razões de recurso oportunamente apresentadas (fls. 40/45) a ora recorrente sustenta a insubsistência do lançamento e da r. decisão recorrida que o manteve sustentando: a) a ausência de previsão legal da penalidade; b) o caráter confiscatório da penalidade; c) afronta aos princípios da isonomia e da capacidade tributária.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O Recurso Voluntário reúne as condições de admissibilidade e, no mérito, merece ser parcialmente provido.

A par da discussão sobre a constitucionalidade da instituição de multas por Medida Provisória, que não pode ser editada em sede administrativa face aos óbices jurisprudenciais, entendo que a r. decisão recorrida merece reforma quando julga procedente a aplicação da multa de R\$ 5.000,00, **com a redução de 70% conforme o art. 505 do RIPI/02, multiplicada pelo número de meses em que a Recorrente permaneceu inadimplente nas informações mensais que deveria prestar**.

Realmente, nesse particular procede a alegação recursal, relativamente ao não cabimento da aplicação cumulativa das multas previstas para cada infração à obrigação formal, multiplicadas pela d. Fiscalização pelo número de meses em que a Recorrente permaneceu inadimplente nas informações mensais que deveria prestar.

De fato, cumprindo sua vocação constitucional de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária (art. 146, inc. III, alínea "b" da CF/88), a Lei Complementar faz clara **distinção** entre a **obrigação tributária principal ou substancial** (de dar), que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º do CTN), e as **obrigações tributárias acessórias** (de fazer e não fazer), que são instituídas por lei "no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" (arts. 113, §§ 2º e 3º e 115 do CTN) com a **finalidade exclusiva de tutelar o cumprimento da obrigação principal**.

Da mesma forma, conforme o tipo de obrigação tributária violada e a gravidade do dano dela decorrente, **distinguem-se** claramente as **infrações tributárias substanciais das infrações tributárias formais**, configurando-se as primeiras (**infrações substanciais**), quando um dos sujeitos da relação jurídico-tributária (contribuinte ou responsáveis) violar ou deixar de cumprir a obrigação tributária principal, resultando em falta ou insuficiência do pagamento do tributo, e as segundas (**infrações formais**), quando o sujeito da relação jurídico-tributária violar ou deixar de cumprir uma das obrigações tributárias acessórias instituídas para tutelar o cumprimento da obrigação tributária principal, geralmente consubstanciadas no **cumprimento de requisitos e formalidades na emissão de declarações, livros e documentos fiscais, que possibilitam a fiscalização e controles de arrecadação do tributo**.

No caso específico da multa prevista para a infração à obrigação meramente formal, em que comprovadamente não houve falta de recolhimento do tributo, não se justifica a pretendida aplicação indiscriminada de penalidades, simplesmente multiplicadas pela d. Fiscalização, pelo número de meses em que a Recorrente permaneceu inadimplente nas informações mensais que deveria prestar.

De fato, exatamente para impedir a aplicação cumulativa abusiva das referidas penalidades, o inc. I do dispositivo penal excogitado, limitou a aplicação da multa ao valor de R\$ 5 000,00 por mês-calendário, sendo certo que as próprias IN/SRFs que estabeleceram a obrigação a obrigação de entrega trimestral das informações.

Em suma, da leitura atenta e conjugada dos dispositivos penais em comento, resulta claro que a própria lei pressupõe que as infrações se apresentem de forma seqüencial, ferindo o mesmo objeto da tutela jurídica e guardando afinidade com igual fundamento fático (falta de entrega das referidas informações), o que as caracteriza como comportamento de feição continuada, sujeitando-as às sanções subseqüentes, cujas respectivas aplicações se acham legalmente limitadas não só pelo valor de R\$ 5 000,00 mas pelo trimestre objeto da informação.

Estes **limites legalmente impostos às referidas multas** (limite máximo de valor, e limite de períodos de apuração), visam exatamente **impedir abusos que tornem a sua aplicação irrazoável ou desproporcional**, tal como ocorre no caso concreto, onde se constata que a **aplicação conjugada e indiscriminada das referidas penalidades**, em decorrência de uma **única falta de entrega de declaração num único trimestre**, em face da **multiplicação de seu valor pelo número de meses em que a Recorrente permaneceu inadimplente** na informação do referido trimestre, resulta na sua **majoração artificial** acima do **limite legal (R\$ 5.000,00 ao mês da inadimplência de informação)**, na **proporção de 900% do limite legal**, como é o caso da falta de informação constatada no **mês de julho de 2002**, à qual foi aplicada uma **multa de R\$ 45.000,00**.

Ora, se a própria lei prevê a aplicação das referidas multas até o limite máximo de R\$ 5 000,00 ao mês da inadimplência de informação, não parece razoável que esse limite legal possa ser extrapolado pela d. Fiscalização, mediante a simples multiplicação de seu valor pelo número de meses em que a Recorrente permaneceu inadimplente, mormente considerando-se que os referidos limites se encontram sob expressa reserva da lei (art. 97, inc. V do CTN), e que foram instituídos exatamente para refrear os abusos, a irrazoabilidade ou a desproporcionalidade na sua aplicação.

Mas ainda que lei não tivesse **limitado** a aplicação da referida multa, sendo **pressuposto fático de sua aplicação** o fato de que as **infrações sejam continuadas e persistentes**, parece evidente que esse fato por si só, já desautoriza **cogitar de aplicação mensal cumulada em razão do número de meses em que a Recorrente permaneceu inadimplente**, pois como já assentou a Jurisprudência, “o STJ firmou o entendimento de que a **seqüência de várias infrações apuradas em uma única autuação caracteriza a chamada infração de natureza continuada, com aplicação de uma única multa fixada de acordo com a gravidade da transgressão cometida**” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 252.095-PE, Reg. nº 2000/0026400-8, 06/12/2005, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, publ. in DJU de 13/03/06, p. 235).

A evidente afinidade estrutural e teleológica entre as sanções penais e administrativas, bem como aplicabilidade dos princípios do informadores do Direito Penal ao Direito Administrativo, já foram ressaltadas tanto pela Doutrina (cf. Nelson Hungria in “Ilícito Administrativo e Ilícito Penal” publ. na RDA Seleção Histórica Ed. Renovar Ltda. 1991, págs. 15/21), como pela Jurisprudência (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 75730-PE, reg. nº 1995/0049616-0, em sessão de 03/06/1997, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, publ. in DJU de 20/10/97 pág. 52.976), sendo certo que na aplicação concreta desses preceitos às infrações tributárias, a Jurisprudência do E. STJ recentemente proclamou a impossibilidade da aplicação cumulada de penalidades idênticas no caso de infração continuada a obrigações

acessórias, demonstrando a irrazoabilidade da aplicação de um somatório de sanções pecuniárias para cada mês de apuração, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“ADMINISTRATIVO - MULTA - FORMA DE COBRANÇA

1 Sendo devida multa pela não-declaração ao fisco das contribuições de tributos federais, no momento em que se faz a declaração em bloco, não é razoável efetuar um somatório da sanção pecuniária para cada mês de atraso na declaração

2 Princípio da proporcionalidade da sanção, que atende a outro princípio, o da razoabilidade

3 Recurso especial improvido.” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no R. Esp. 601.351-RN, Reg. nº 2003/0193442-8, em sessão de 03/06/04, Rel. Min. ELIANA CALMON, publ. in DJU de 20/09/04 p. 259)

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

1 A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado

(.)

9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais.” (CF. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 728.999-PR, Reg. nº 2005/0033114-8, em sessão de 12/09/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 26/10/06 p. 229)

Nessa ordem de idéias, vale lembrar ainda a preciosa lição ministrada pelo E. STJ na voz do E. Min. LUIZ FUX, que recentemente assentou que: **“no campo sancionatório, a interpretação deve conduzir à dosimetria relacionada à exemplaridade e à correlação da sanção, critérios que compõem a razoabilidade da punição**, sempre prestigiada pela jurisprudência do E. STJ. (Precedentes: REsp 291.747, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros,

DJ de 18/03/2002 e RESP 213.994/MG, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 27/09/1999) (...) Revela-se **necessária a observância da lesividade e reprovabilidade da conduta do agente, do elemento volitivo da conduta e da consecução do interesse público**, para efetivar a **dosimetria da sanção por ato de improbidade, adequando-a à finalidade da norma**. (...) **há um princípio da razoabilidade das leis, princípio que tem sido acolhido na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, e na boa doutrina, condenando-se a discrepância entre o meio eleito pelo próprio legislador e o fim almejado**. (...) Ademais, a razoabilidade é um fundamental critério de apreciação da arbitrariedade legislativa, jurisdicional e administrativa, porque os tipos de condutas sancionadas devem atender a determinadas exigências decorrentes da razoabilidade que se espera dos poderes públicos. (...) Uma decisão condenatória desarrazoada, por qualquer que seja o motivo, será nula de pleno direito, viciada em sua origem, seja fruto de órgãos judiciários, seja produto de deliberações administrativas ou mesmo legislativas, eis a importância de se compreender a presença do princípio da razoabilidade dentro da cláusula do devido processo legal (in Fábio Medina Osório, in Direito Administrativo Sancionador, Ed Revista dos Tribunais). (...)” (Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp. nº 664.856-PR, Reg. nº 2004/0079814-0, em sessão de 06/04/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 02/05/06 p 253)

No mesmo sentido, ao tratar sobre a restrição de direitos e a garantia do “due process of law”, a E. Suprema Corte tem reiterado que: “o Estado, em tema de punições disciplinares ou de restrição a direitos, qualquer que seja o destinatário de tais medidas, não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva ou arbitrária, desconsiderando, no exercício de sua atividade, o postulado da plenitude de defesa, pois o reconhecimento da legitimidade ético-jurídica de qualquer medida estatal - que importe em punição disciplinar ou em limitação de direitos - exige, ainda que se cuide de procedimento meramente administrativo (CF, art. 5º, LV), a fiel observância do princípio do devido processo legal. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade desse princípio, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo **Poder Público**, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos.” (cf. Ac. da 2ª Turma do STF no Agr. Reg. em AI nº 241.201, Rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 183/371)

Isto posto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar parcialmente a r. decisão recorrida, para reduzir o valor total das referidas multas para a importância de R\$ 15 000,00, correspondente a R\$ 1.500,00 por cada período trimestral em que se constatou a falta de apresentação das Declarações a que estava obrigada a Recorrente, nos expressos termos do art. 57 inc. I da MP 2 158-34, **art. 505 e § único c/c art. 368 do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02)** e da Jurisprudência citada

É como voto.



FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Fui honrado pela n. Presidenta para redigir o acórdão proferido pela Câmara, dado que dissentiu ela, por maioria, da proposta do i. relator. A divergência se resumiu apenas ao montante exigível como penalidade. Isso porque, ainda que o critério por ele advogado tenha sido expressamente reconhecido por legislação superveniente, isto é, ainda que a multa realmente não se aplique mais por mês de atraso, o seu valor vem expresso no ato legal que reformou a lei anterior. E ele é diverso, e maior, do que o valor postulado no voto vencido.

Em termos objetivos, a multa foi prevista em lei exatamente para punir a infração detectada: falta de entrega da declaração criada para melhorar o controle do usufruto da imunidade deferida, de forma condicionada, ao papel. E ela decorre exclusivamente das disposições da Lei 9.779 c/c a Medida Provisória 2.158.

O que ocorre é que o segundo ato legal fixou uma penalidade padrão para o descumprimento de qualquer das obrigações acessórias que a SRF viesse a instituir com base na autorização concedida pelo primeiro ato legal.

E ao fazê-lo deixou de considerar que, no caso específico do papel submetido à imunidade, o valor e, principalmente a forma de cálculo, estava inteiramente em desacordo com o porte da maioria dos estabelecimentos que o adquirem para imprimir livros ou periódicos. Tivemos mesmo oportunidade de constatar casos em que o valor da multa assim determinado excedia não só o Patrimônio Líquido da entidade como até mesmo o total dos seus ativos. Ou seja, nem se fosse liquidada a entidade haveria recursos para honrar a multa.

E ela atingia da mesma forma tanto empresas voltadas ao lucro como entidades assistenciais, religiosas, filantrópicas etc que muitas vezes distribuíam de forma gratuita os livros ou periódicos com ele elaborados. Aliás, paradoxo maior, ela podia gravar de forma menos onerosa quem visava a lucro – micro empresas e empresas de pequeno porte – do que essas entidades sem fins lucrativos.

Apesar de todas essas anomalias, o único que cabia à fiscalização era aplicá-la, assim como aos julgadores administrativos, mantê-la na íntegra.

Felizmente, isso não é mais forçado

É que o próprio Poder Legislativo reconheceu o excesso cometido e editou ato legal que corrigiu, ainda que com atraso, boa parte daquelas distorções.

Refiro-me à Lei 11.945, de 30 de junho de 2009, cujo artigo 1º está assim vazado:

Art. 1º Deve manter o Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil a pessoa jurídica que.

I - exercer as atividades de comercialização e importação de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere a alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal; e

II - adquirir o papel a que se refere a alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal para a utilização na impressão de livros, jornais e periódicos

§ 1º A comercialização do papel a detentores do Registro Especial de que trata o caput deste artigo faz prova da regularidade da sua destinação, sem prejuízo da responsabilidade, pelos tributos devidos, da pessoa jurídica que, tendo adquirido o papel beneficiado com imunidade, desviar sua finalidade constitucional

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo aplica-se também para efeito do disposto no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no § 2º do art. 2º e no § 15 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no § 10 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

§ 3º Fica atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil competência para.

I - expedir normas complementares relativas ao Registro Especial e ao cumprimento das exigências a que estão sujeitas as pessoas jurídicas para sua concessão,

II - estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação da correta destinação do papel beneficiado com imunidade, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da sua comercialização e importação.

§ 4º O não cumprimento da obrigação prevista no inciso II do § 3º deste artigo sujeitará a pessoa jurídica às seguintes penalidades.

I - 5% (cinco por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais) e não superior a R\$ 5 000,00 (cinco mil reais), do valor das operações com papel imune omitidas ou apresentadas de forma inexata ou incompleta; e

II - de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) para micro e pequenas empresas e de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) para as demais, independentemente da sanção prevista no inciso I deste artigo, se as informações não forem apresentadas no prazo estabelecido.

§ 5º Apresentada a informação fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, a multa de que trata o inciso II do § 4º deste artigo será reduzida à metade.

Destarte, a multa passou a incidir de forma única, no valor de R\$ 5.000,00 por declaração não entregue, reduzido à metade caso se trata de micro ou pequena empresa. Talvez essa não seja ainda a melhor forma da pena, visto que deixa de levar em conta o atraso ocorrido, determinando o mesmo valor para o atraso de um dia ou de alguns anos, e não distinguindo entre contribuintes exceto pelo porte da empresa.

De todo modo, é um avanço que a torna exequível na maioria das situações práticas.

Embora a mudança legal seja posterior à autuação de que se recorre, a ela se aplica por força da disposição do art. 106 II, c do CTN, abaixo transcrito com destaque:

Art 106 A lei aplica-se a ato ou fato pretérito

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados,

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado.

a) quando deixe de defini-lo como infração,

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo,

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Com essas considerações, deu-se parcial provimento ao recurso do contribuinte (como também defendido pelo relator) para, reconhecendo embora a incidência da pena, reduzir o seu valor para R\$ 2.500,00 por declaração não entregue, na forma definida na novel legislação. Como, *in casu*, verificou-se a infração com respeito a nove declarações, o valor total a ser exigido da empresa é de R\$22.500,00.

Assim foi decidido pelo Colegiado.

Júlio César Alves Ramos

