



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

Processo nº 10540.002071/2009-30
Recurso nº 10.540.002071200930 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.441 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de junho de 2011
Matéria DIF BEBIDAS. MULTA REGULAMENTAR
Recorrente KENIKOV IND E COM DE BEBIDAS LTDA
Recorrida DRJ SALVADOR-BA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2007

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE.

O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2007

MULTA REGULAMENTAR. DIF-BEBIDAS. ART. 57 DA MP Nº 2.158-35/2001. PENALIDADE PROPORCIONAL AO NÚMERO DE MESES COM DECLARAÇÃO NÃO ENTREGUE.

À luz do art. 112, IV, do Código Tributário Nacional, que impõe a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto à graduação de penalidade, a multa regulamentar pelo atraso na entrega da DIF-Bebidas, cujo suporte legal é o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tem seu valor calculado à base de cinco mil reais por cada Declaração em atraso, independentemente da quantidade de meses transcorridos entre o vencimento para entrega e a lavratura do auto de infração.

poA obrigatoriedade de apresentação da Declaração Especial de Informações relativas ao controle de papel imune se inicia a partir do trimestre em que o contribuinte é cientificado da concessão do Registro Especial, sendo que tal

notificação há de ser feita nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, para que possa ser exigida a multa pelo atraso na entrega da DIF. Antes da notificação não pode ser exigida a penalidade, ainda que já tenha sido publicado no Diário Oficial da União o ato declaratório concessivo do Registro Especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Ausente justificadamente o conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)
Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Gerzoni Filho, Helder Massaaki Kanamaru e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que manteve auto de infração no valor de R\$ 10.800.000,00, relativo à multa regulamentar pelo atraso na entrega da DIF-Bebidas, exigida com base na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 57, inc. I, e Instrução Normativa nº 325/2003, art. 3º, I,

A 4ª Turma da DRJ julgou o lançamento procedente. Inicialmente considerou o art. 111, III, do CTN, segundo o qual interpreta-se literalmente a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Em seguida rejeitou a preliminar de nulidade do auto de infração por vício no MPF (a contribuinte alega ausência de prorrogação e não conclusão da fiscalização no prazo estabelecido no MPF), por considerá-lo mero instrumento de controle da atividade fiscal; interpretou que a eventual opção pelo SIMPLES não dispensa a entrega da DIF-Bebidas; não admitiu a redução da multa por verificar que a contribuinte foi cientificada em 01/09/2004 da exclusão da SIMPLES, retroativa a 09/01/2004 (data da opção); e manteve o valor da penalidade, calculada à base de R\$ 5.000,00 por cada mês de atraso transcorrido entre o prazo fixado para entrega da declaração e a lavratura do auto de infração.

Embora admitindo a possibilidade de interpretação da então Impugnante - que, para a hipótese da eventualidade de manutenção da autuação, defende a redução do valor a R\$ 5.000,00 por mês sem entrega da DIF, independentemente da quantidade de meses em atraso, com base no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 -, a rejeita por aplicar o § 2º do art. 3º da IN SRF nº 325/2003.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a insiste na improcedência do lançamento, refutando o acórdão da DRJ e repisando as alegações referentes ao seguinte:

- preliminar de nulidade do auto de infração por ausência de prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal, com violação aos arts. 196 do CTN, 11 e 12 da Portaria RFB nº 11.371/2007 e ao princípio da segurança jurídica;

- desde a constituição da empresa, em 09/11/2001, houve a opção pelo SIMPLES e a RFB não criou nenhuma objeção à adesão, tanto assim que as Declarações referentes aos anos-calendários 2004 e 2005 foram entregues na condição de optante e foram liberados à empresa os selos necessários à comercialização das bebidas, de modo que somente em 2007, no momento do envio da Declaração do IRPJ, é que o sistema eletrônico impediu a transmissão sob a alegação de que a Recorrente não constante como optante pelo SIMPLES;

- ao contrário do afirmado pela fiscalização e entendeu a DRJ, em momento algum tomou conhecimento da exclusão no ano de 2004, nem tampouco do ADE DRF/VCS nº 494.172, de 02/08/2004;

- a exclusão do SIMPLES violou o devido processo legal, tendo havido cerceamento do direito de defesa e ofensa ao contraditório consagrado no art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal, e o valor da multa regulamentar imposta – quase o dobro do valor da autuação relativa à obrigação principal do IPI, objeto de outro auto de infração, destaca -, implica em violação dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não-confisco;

- os optante pelo SIMPLES estão dispensados de entrega da obrigação acessória em questão, haja vista os arts. 117 a 120 do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI);

- caso mantida a penalidade, seu valor deve resultar de R\$ 5.000,00 por mês sem entrega da DIF-Bebidas (em vez de R\$ 5.000,00 a cada mês de atraso até o mês do auto de infração, para obrigação mensal sem entrega), seguido da redução de 70% aplicável aos optantes pelo SIMPLES, esta no período de janeiro de 2004 a maio de 2007.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

Voto

Recurso Voluntário é tempestivo atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço, exceto no que argúi inconstitucionalidade.

A alegação de suposta ofensa a princípios constitucionais, como o de vedação ao confisco, não pode ser analisada aqui porque somente o Judiciário é competente para julgá-las, a teor do que dispõe a Constituição Federal, nos seus arts. 97 e 102, I, “a”, III e §§ 1º e 2º deste último. Neste sentido, inclusive, a Súmula CARF nº 2, constante da consolidação

realizada conforme a Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, segundo a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Na parte conhecida, os temas a tratar podem ser divididos em três:

- nulidade do auto de infração, por vício no MPF;
- exclusão do SIMPLES, que segundo a Recorrente não pode surtir efeitos desde a data da opção e, por isso, caberia aplicar a redução da penalidade específica dos optantes, além de que, enquanto válida a opção, não haveria obrigatoriedade à entrega da DIF-Bebidas;
- valor da penalidade, de modo a decidir se no cálculo cabe considerar R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) a cada mês de atraso entre o prazo fixado pela IN SRF nº 325/2003 para entrega de cada DIF-Bebidas (que é mensal), como conta da autuação, ou 5.000,00 por mês sem entrega da DIF-Bebidas, como argúi a Recorrente.

Como demonstrado adiante, rejeito a nulidade, verifico que a Recorrente não é optante pelo SIMPLES, em face da exclusão com efeitos retroativos à data da opção, mas dou provimento parcial ao Recurso para reduzir o valor da multa a R\$ 5.000 por mês sem entrega.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: REJEIÇÃO

Quanto ao vício apontado no Mandato de Procedimento Fiscal (MPF) – ausência de prorrogação –, considero irrelevante porque esse instrumento se constitui em controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não macula o lançamento tributário.

Sendo o MPF instrumento de controle da atividade fiscal, as hipóteses de nulidade, catalogadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não devem ser cogitadas. Por outro lado, o Auto de Infração obedeceu ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não podendo ser inquinado de nulo.

O MPF encontra guarida, no âmbito da legislação complementar, no art. 196 do CTN, que dispõe, *verbis*:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

A referendar que o MPF é instrumento de controle interno da atividade fiscal, destaco que não deve ser confundido com o Termo de Início de Fiscalização, a ser lavrado pelo Auditor-Fiscal no início de todo e qualquer procedimento fiscal. Neste sentido cabe trazer à

colação o entendimento do Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão nº 107-06820, Recurso de Ofício nº 131.369, julgado em 16/10/2002, à unanimidade, cujo excerto aqui transcrevo:

“É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 46/2002, que convalidou a Medida Provisória nº 2.175/2001 que continha dispositivo semelhante.

O MPF destina-se a dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária. O lançamento de ofício, por sua vez, está vinculado à lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário.

Ouso discordar das conclusões de Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, em artigo publicado no nº 80 da Revista Dialética de Direito Tributário, de que irregularidades relativas ao MPF invalidam o lançamento tributário. É certo, porém, como pregado pelos ilustres tributaristas no referido artigo, que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando assim habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138 do CTN. Essa é a primeira conclusão extraída pelos ilustres tributaristas.

Na segunda conclusão, os mestres citados afirmam que a simples emissão do MPF, sem a ciência do contribuinte, não tem o condão de tirar-lhe a espontaneidade. Para tanto, registram os referidos mestres, é imprescindível a lavratura dos termos fiscais que marquem a existência das providências fiscalizadoras.

Portanto, com o devido respeito, ousou afirmar que há contradição entre a primeira e a segunda conclusão apresentadas, posto que se a suspensão da espontaneidade, como afirmam os ilustres pareceristas, exige a lavratura de termos que marquem a continuidade do procedimento de fiscalização, fica evidenciado que o MPF não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento, mas sim o âmbito do controle administrativo da execução da fiscalização, e sua ausência não pode resultar em nulidade do lançamento, que é o nosso entendimento.”

Agora no sentido de que o MPF é norma voltada para o controle interno da atividade da fiscalização, o voto do Conselheiro Jorge Freire, no Acórdão 201-76927, Recurso nº 122.038, sessão em 13/05/2003, julgado à unanimidade quanto à matéria relativa ao MPF. Observe-se:

“De fato, o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem

personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.

E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário”¹. E o procedimento de fiscalização², constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF está no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvidas, é lei ordinária no sentido material.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal³, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.

...

Como leciona WEIDA ZANCANER⁴, não basta o interesse genérico na restauração da legalidade, fato que, quero crer, motivou a decisão a quo anular o lançamento, devendo haver a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo, no caso o lançamento. A r. decisão deveria ter buscado a convalidação do ato que julgou afrontar a ordem jurídica, determinando o refazimento de outro MPF ou a edição de um complementar. Como ensina aquela autora paulista, “a

¹ Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

² O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.

³ Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à pretensão exacional do sujeito ativo. O Decreto 70.235/72 têm normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.

⁴ **Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos**, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 55-59.

convalidação visa evitar a desconstituição dos atos ou relações jurídicas que podem se albergadas pelo sistema normativo se sanados os vícios que os maculam, já que a reação da ordem normativa com relação a essa espécie de atos ou relações não é de repúdio absoluto”. A meu sentir, não há dúvida que seria caso de convalidação, mormente quando o contribuinte não se insurgiu contra o apontado vício⁵.

A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regulamente o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o “ato de ofício” a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.

De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes ao gerenciamento e busca de diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

Mas, com efeito, não deflue da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF, o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF e que nele conste o agente fiscal autuante no pleno exercício de suas funções, a menção de quais tributos deverão ser fiscalizados, o período explicitado, não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.

O vencimento do prazo de um MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada.”.

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa. Do

⁵ Nesse sentido art. 55 da Lei 9.784/99, que dispõe: “Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração”.

retrotranscrito, não identifico na circunstância sob análise a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento (ainda mais que houve a emissão de um MPF, mas de Fiscalização, mesmo não atendendo os prazos da então vigente Portaria SRF nº 1.265/99), e que, em nenhum momento a mim restou evidenciado qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente.”

(negritos ausentes no original).

Pelos fundamentos acima, rejeito a arguição de nulidade.

EXCLUSÃO DO SIMPLES: EFEITOS RETROATIVOS À DATA DA OPÇÃO

Diante das provas constantes dos autos, é certo que a Recorrente foi excluída do SIMPLES por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/VCA nº 494172, de 02/08/2004 (fl. 257), entregue à contribuinte em 01/09/2004 (fls. 258 e 259). E como o referido ADE tem efeitos desde a data da opção (09/11/2001), descabe aplicar a redução estabelecida para os optantes do SIMPLES.

Observo que no Aviso de Recebimento (AR) com cópia à fl. 01, no qual foi anotada a data de recebimento (01/09/04), consta a identificação de quem o recebeu no endereço da Recorrente, incluindo o número da identidade. Comprovada a ciência regular à contribuinte, não vislumbro qualquer cerceamento do direito de defesa ou outro vício na exclusão do SIMPLES.

Quanto à circunstância de a contribuinte ter adquirido selos após a opção pelo SIMPLES, não tem importância para o deslinde deste litígio porque o atraso na entrega da DIF-Bebidas não impede o fornecimento, já que apesar do atraso ela continuou detentora do Registro Especial de que trata o Decreto-Lei nº 1.593/77.

A Recorrente alega ainda que os optante pelo SIMPLES estariam dispensados de entrega da DIF-Bebidas, mas esta arguição ficou superada diante da comprovação de que houve a exclusão com efeitos desde a opção.

VALOR DA MULTA: R\$ 5.000 POR CADA DIF-BEBIDAS NÃO ENTREGUE

Por último cuido do valor da multa, dando razão em parte à Recorrente, como já antecipado.

Em julgamento do qual participei, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes entendeu, por maioria, que a multa regulamentar pelo atraso na apresentação da Declaração especial de Informações relativas ao controle de papel imune (DIF-Papel Imune) - cuja base legal é o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, a mesma da DIF-Bebidas ora debatida – de modo a resultar em R\$ 5.000,00 por mês de cada DIF-Papel Imunidade entregue com atraso, e não em R\$ 5.000,00 por cada mês de atraso. Refiro-me ao Acórdão nº 203-13.674, Recurso nº 153.556, julgado em 03/12/2008, relator designado o ilustre Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes (o relator sorteado, igualmente ilustre Cons. Odassi Guerzoni Filho, ficou vencido), que assentou o seguinte:

Em relação à obrigação acessória, quanto à entrega tempestiva da DIF-Papel Imune, levando-se em conta que esta declaração é trimestral, o inciso I do art. 57 da MP, transcrito acima, permite dupla interpretação sobre a expressão “R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário”. Uma, o valor da multa pode ser de até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), conforme o número de meses compreendidos pela declaração; ou, uma segunda, de múltiplos de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), conforme o número de meses-calendários correspondentes ao atraso no cumprimento ou na formalização da autuação.

Deve-se levar em conta que a DIF – Papel Imune é uma declaração trimestral, diferente de outras declarações, cujas multas também encontram amparo no inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, como é o caso das declarações mensais previstas nas Instruções Normativas SRF nº 325, de 30/04/2003; nº 396, de 06/02/2004 e nº 445, de 20/08/2004. Muitas destas normas regulamentadoras declaram expressamente que lhes valem a segunda interpretação. A IN 71, de 2001, que trata exclusivamente da DIF – Papel Imune, nada contempla sobre esse item. Essa omissão pode ter dois significados: ou o efeito multiplicador da multa é aplicável ao atraso na entrega da DIF – Papel Imune, em virtude de interpretação sistemática (se para as outras declarações é assim, porque não seria para esta?), ou o legislador administrativo não quis adotar a mesma regra das outras declarações (se nada disse, é porque não quis).

Tomamos a liberdade de citar e transcrever a interpretação favorável à multa progressiva expendida julgador Celso Lopes Pereira Neto, no julgamento do Acórdão DRJ/REC nº 13.624, de 27 de outubro de 2005, in verbis:

“Suponhamos que haja, na jurisdição de uma mesma Unidade da SRF, dois contribuintes na mesma situação: mesma natureza do negócio (por exemplo, gráfica), mesmo porte, com o registro especial que as autoriza a realizar operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. E ambas deixam de apresentar a Declaração DIF – Papel Imune, referente ao mesmo trimestre-calendário.

A autoridade administrativa tem, imediatamente, nos sistemas da SRF, a informação de que ambas descumpriram a obrigação acessória. No entanto, em relação a uma delas, age imediatamente autuando-a pela infração cometida. Em relação à outra, a falta de ação e autuação faz com que o “taxímetro fique rodando” até que a empresa seja incluída em alguma fiscalização.

Parece-nos que isto configuraria um tratamento claramente desigual em relação a contribuintes em situação equivalente. Também, não nos parece que esta (aplicação de taxímetro) fosse a intenção da lei, para os casos de declarações periódicas. Haveria mais sentido para solicitações e intimações isoladas, casos em que o não atendimento configuraria embaraço à ação fiscal.

Porém, não compete ao julgador administrativo de primeira instância da Receita Federal do Brasil decidir sobre a justeza, legalidade ou inconstitucionalidade de Instruções Normativas, mas apenas dar-lhes cumprimento.

Ora, o montante da penalidade vai depender exclusivamente da ação das DRFs em fiscalizar as pessoas jurídicas obrigadas a entregas de DIF – Papel Imune. Se exigir a multa no mês imediatamente seguinte ao trimestre, esta será correspondente a apenas um mês, se demorar mais de um mês, a multa será multiplicada por tantos meses quantos tiverem decorrido desde a data limite, fixada para sua entrega, podendo chegar a 60 (sessenta) vezes por cada declaração trimestral, gerando um montante impagável e muitas vezes superior ao patrimônio líquido da pessoa jurídica, como no presente caso.

Diante da duplicidade de interpretações sobre a lei tributária que comina penalidade, parece-nos imprescindível aplicar-se ao presente caso o art. 112 do CTN que assim dispõe, in verbis:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado**, em caso de dúvida quanto:*

(...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”(destaque não-original.)

Dessa forma, entendo que a interpretação mais favorável ao sujeito passivo é a que limita a penalidade em R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) por declaração em atraso...

Embora o Cons. José Adão Vitorino de Moraes, no voto acima transcrito, ressalve que na hipótese de outras obrigações acessórias há disposição expressa no sentido de que o valor da penalidade deve ser calculado contando-se a quantidade de meses em atraso (refere-se, certamente, em se tratando da DIF-Bebidas, ao § 2º do art. 3º da IN SRF nº 325/2003)⁶, me parece que a interpretação deve ser uma, para todas as obrigações acessórias cuja penalidade encontre suporte legal no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001. Ainda que algum

⁶ Art. 3º A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DIFBebidas no prazo estabelecido no artigo anterior, ou que apresentá-la com incorreções ou omissões, sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, no caso de falta de entrega da declaração ou de entrega após o prazo;

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), os valores e o percentual referido neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.

§ 2º Para aplicação da multa de que trata o inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e, como termo final, a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, da lavratura do auto de infração.

ato infralegal seja expresso em dizer que a cominação equivale a R\$ 5.000,00 por cada mês de atraso – o que a referida Medida Provisória não diz -, deve prevalecer a norma da Lei (Medida Provisória, no caso), e não a da Instrução Normativa.

A DIF-Bebidas, assim como a DIF-Papel Imune, foi instituída por meio de ato infralegal (Instruções Normativas), o que é plenamente possível porque obrigação acessória não requer, necessariamente, lei formal para ser criada. Apenas a penalidade exigível pelo seu descumprimento é que precisa constar de lei formal, que nas hipóteses dessas obrigações acessórias é o citado art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, a dispor o seguinte, *in verbis*:

Art.57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I-R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;

II-cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.

O art. 16 da Lei nº 9.779/1999, por sua vez, tem a seguinte dicção:

Art.16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Diante da dúvida que o inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 comporta – seria R\$ 5.000,00 por mês-calendário em atraso a partir do vencimento da obrigação acessória e até sua entrega ou lavratura de auto de infração, ou R\$ 5.000,00 por mês-calendário de cada obrigação acessória, independentemente da quantidade de meses em atraso? -, a interpretação que deve prevalecer é a mais favorável ao contribuinte, por força do inc. IV do art. 112 do CTN. Pela exegese menos favorável, o valor da penalidade é aumentado conforme a quantidade de meses do atraso. Assim, quanto mais demorada a entrega pelo contribuinte, maior o valor. Ou, quanto mais demora a Receita Federal do Brasil para efetuar o lançamento, maior a penalidade. E como o valor é de R\$ 5.000,00 por mês-calendário de atraso (sem a redução própria dos optantes pelo SIMPLES, já descartada), a multa podia atingir um montante alto demais, de forma nada razoável. Afinal, “o taxímetro ficava rodando”, na expressão mui bem empregada pelo julgador Celso Lopes Pereira Neto, por ocasião do julgamento do Acórdão DRJ/REC nº 13.624, de 27 de outubro de 2005.

Destaco, por oportuno, que a penalidade pelo atraso na DIF-Papel Imune, que é trimestral, foi alterada pela Lei nº 11.945/2009, segundo a qual o valor da multa é obtido levando-se em conta cada obrigação acessória isolada, e não mais cada mês em atraso. Nos termos da Lei nº 11.945/2009, se a Administração Tributária demora mais para efetuar o

Processo nº 10540.002071/2009-30
Acórdão n.º **3401-01.441**

S3-C4T1
Fl. 349

lançamento a multa não aumenta a cada mês. E como a Receita Federal do Brasil tem meios eletrônicos de detectar o descumprimento de obrigações acessórias, nada impede que o lançamento de ofício seja imediato, tão logo vencido o prazo de sua entrega. Daí ser mais razoável a fixação da penalidade proporcional ao número de DIF-Papel Imune (ou trimestre) em atraso, em vez do “taxímetro” anterior.

A alteração da Lei nº 11.945/2009 é específica da DIF-Papel Imune, sendo que a DIF-Bebidas em discussão neste processo continua com sua penalidade apoiada no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, a ser interpretado do modo favorável à Recorrente, como acima delineado.

Pelo exposto, não conheço do Recurso Voluntário no que alega inconstitucionalidades e, na parte conhecida, dou provimento parcial para reduzir a multa regulamentar ao valor equivalente a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por cada DIF-Bebidas em atraso, independentemente da quantidade de meses transcorridos entre o vencimento de cada obrigação acessória e a lavratura do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Emanuel Carlos Dantas de Assis