



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

Processo n° 10580.100135/2005-67
Recurso n° 145.128 Voluntário
Acórdão n° **3402-000.985 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de fevereiro de 2011
Matéria IPI DIF- Papel imune
Recorrente VENTURE GRAFICA E EDITORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa: 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 infratora à multa de R\$ 5.000,00 por declaração não entregue, conforme art. 1º, § 4º, II da Lei 11.945/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para reduzir a multa a R\$ 5.000,00 por declaração entregue em atraso

Nayra Bastos Manatta – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 13/04/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos, Angela Sartori, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan

Relatório

Trata-se de auto de infração objetivando a exigência do IPI decorrente da falta de entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF – Papel Imune), referente aos trimestres dos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004.

A contribuinte foi cientificada do procedimento mediante Termo de Intimação Fiscal, cobrando a apresentação da DIF–Papel Imune referente aos períodos acima mencionados. Tendo sido autuada interpôs impugnação alegando em sua defesa:

- Tendo efetuado corretamente o pagamento da obrigação principal, não faz sentido a imposição de multa regulamentar, salvo a vontade de multar por multar, que é incoerente com os princípios do Direito Tributário.

- A multa imposta afronta os princípios constitucionais da legalidade e da indelegabilidade de poderes, na medida em que o Poder Legislativo outorgou ao Secretário da Receita Federal, poderes para, de forma indireta, impor multas.

- A multa imposta viola os princípios constitucionais da capacidade contributiva e vedação ao confisco, em conformidade, respectivamente, com o art. 145, § 1º, e art. 150, IV, da atual Constituição Federal – CF/88. Neste ponto, ressalta que o valor da multa é exorbitante e impagável, pois supera o patrimônio líquido da empresa.

- A multa imposta viola os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas e a liberdade de exercício profissional em conformidade, respectivamente, com o art. 170, parágrafo único, e art. 5, XIII, da CF;

- Não bastassem as ofensas aos princípios constitucionais já indicados, a indigitada multa não pode subsistir devido à impossibilidade de o Estado legislar de modo abusivo ou imoderado. Conclui, por conseguinte, que a imposição de multa exacerbada para punir o descumprimento de mera obrigação acessória, caracteriza desvio de poder legislativo a merecer reparos.

Para sustentar as suas alegações, a impugnante recorreu à jurisprudência e doutrina que menciona na peça contestatória.

A DRJ em Salvador julgou procedente o lançamento.

Cientificada a contribuinte apresenta recurso voluntário, tempestivo, arguindo em sua defesa as mesmas razões da inicial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nayra Bastos Manatta

O recurso apresentado encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Adoto o voto do conselheiro Julio Cesar Alves Ramos formalizado no RV 154. 191 como minhas razões de decidir:

“Os argumentos aí versados, todos conducentes à comprovação de que a exigência da multa na forma inicialmente preconizada na Medida Provisória 2.158-35 é inconstitucional, não podem, como é por demais sabido, ser acolhidos na instância administrativa.

No caso deste Tribunal de segunda instância, trata-se mesmo de norma regimental, já sedimentada em Súmula de observância obrigatória nos termos do art. 72 de seu regimento interno e constante hoje, até mesmo, de dispositivo legal (art. 26-A do Decreto 70.235/72, introduzido pelo art. 26 da Lei 11.941, que criou o CARF).

Em termos objetivos, a multa está 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. Comprovada a ocorrência da infração, não há como afastar a pena para ela prevista, seja por consideração de inconstitucionalidade da lei que a ventila ou outro qualquer fundamento.

Note-se que a pena não está prevista tão-somente em atos normativos como querem fazer crer alguns recursos chegados a esta Casa. Ao contrário, 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.

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, entidades 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 trate 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.”

Destá forma, a multa aplicada deve ser reduzida a R\$ 5.000,00 por cada declaração entregue em atraso.

Quanto ao argumento de que a penalidade tem caráter de confisco cumpre ressaltar que a limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades. E a penalidade para aquele que infringe norma legal tributária não pode ser entendida como confisco.

O não cumprimento de obrigação acessória prevista em lei, bem como a penalidade a ela relativa caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de tributo com efeito de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

Quanto a alegada agressão a capacidade contributiva da autuada, deve ser ressaltado que o princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigida ao legislador infra-constitucional, a quem compete observá-lo quando da fixação dos parâmetros de incidência, alíquota e base de cálculo. A competência da administração resume-se em verificar o cumprimento das leis vigentes no ordenamento jurídico, exigindo o seu cumprimento quando violadas, como é o caso vertente.

De igual sorte, os argumentos tecidos no sentido de que a multa aplicada fere os princípios da isonomia, estrita legalidade, livre iniciativa, liberdade de exercício profissional, indelegabilidade de poderes ou abuso do Estado quanto ao direito de tributar referem-se em derradeira instancia à constitucionalidade da norma jurídica.

Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme se infere dos artigos 97 a 102 da Carta Magna.

Corroborando essa orientação, cabe lembrar o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 329/70 (DOU de 21/10/70), que cita o seguinte ensinamento do Mestre Ruy Barbosa Nogueira:

“Devemos distinguir o exercício da administração ativa da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de inconstitucionalidade, em primeiro lugar por que não lhe cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário de administração ativa o exercício do “Poder Executivo””

Esse parecer também se arrimou em Tito Resende:

“É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição:

só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão.”

Ainda sobre o tema, o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05/1993, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em processo de Consulta, assim dispôs:

“5.1 – De fato, se todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigor cumpri-la, mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento a sua responsabilidade, anteriormente à aprovação de uma Lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (C.F., art. 58), para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico, Consultoria-Geral da República, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha seqüencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, e o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal argüição.

*5.2 – Em reforço ao exposto, veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: como ensina o Professor José Frederico Marques, citado pela requerente, se o primeiro é definitivo **hic et nunc**, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativos e Executivo, como mencionado, chega-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade.*

5.3 - (...) Pois, se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (C.F., artigos 66, § 1º e 103, I, d VI).

Desta sorte, estando a lei em questão em pleno vigor à época da ocorrência dos fatos geradores em análise, não tendo sido declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, cabe à fiscalização aplicá-la, até mesmo porque a atividade por ela exercida é vinculada e obrigatória, e não discricionária.

Estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada em texto legal, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização, senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.

Vejamos ainda o argumento da recorrente de que ao fazer o pagamento correto da obrigação principal estaria inválido o procedimento de se exigir multa (multa regulamentar pela falta de entrega da DIF-Papel Imune) por descumprimento de obrigação acessória.

A natureza da obrigação principal em absoluto se confunde com a natureza jurídica da obrigação acessória. A obrigação principal correspondente ao tributo é de “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, como esclarece o art. 3º do CTN e a sua natureza jurídica é determinada pelo fato gerador do tributo. A acessória também decorre da legislação tributária e “tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, segundo consta da definição do art. 113, § 2 do CTN. Todavia, no § 3º do mesmo dispositivo legal, tem-se que a não observância da obrigação acessória faz com que ela se converta em principal relativamente à penalidade pecuniária. Ou seja, ao descumprir a obrigação acessória de prestar informações (no caso específico dos autos, entrega da DIF- Papel Imune) a contribuinte faz com que esta se converta em obrigação principal relativamente à multa (penalidade) imposta por lei à falta de cumprimento da obrigação acessória.

Assim, enquanto o tributo é uma prestação monetária compulsória devida ao poder público, independentemente da prestação de serviços específicos, ao contribuinte, pelo Estado, a multa é uma pena pecuniária aplicada ao contribuinte de forma individualizada, por cometimento de uma infração à legislação tributária, podendo ser esta infração o não cumprimento da obrigação acessória. Deste modo, multa e tributo são coisas diferentes, tal que a satisfação de qualquer uma das duas obrigações para com o Fisco não afasta a obrigatoriedade com relação à outra.

Neste sentido o STJ se manifestou quando do julgamento do RE 2003/0210754:

As obrigações acessórias autônomas não têm relação alguma com o fato gerador do tributo, não estando alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Conclui-se pois que sendo as obrigações acessórias autônomas, não têm relação alguma com o fato gerador do tributo, motivo pelo qual o alegado pagamento deste não afasta a exigência da multa punitiva pelo atraso na apresentação da DIF-Papel Imune.

Quanto à doutrina e jurisprudência citadas pela recorrente deve ser dito não possuem efeito vinculante, já que não constituem normas complementares de Direito Tributário, nos termos do art. 100 do CTN. No caso de decisões judiciais ou administrativas proferidas em processo próprio de outro contribuinte, deve ser dito que seus efeitos atingem apenas as partes envolvidas na relação processual, ou seja, não se aplicam para beneficiar ou prejudicar terceiros, como define o art. 472 do Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

Diante do exposto voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para reduzir a multa a R\$ 5.000,00 por declaração entregue em atraso, nos termos do voto.

Nayra Bastos Manatta - Relator

Processo nº 10580.100135/2005-67
Acórdão n.º **3402-000.985**

S3-C4T2
Fl. 5
