



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10880.004340/2004-37
Recurso Voluntário
Acórdão n° **3401-007.031 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de outubro de 2019
Recorrente VAGNER LUIZ GABRIEL ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 01/02/2004

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DIF-BEBIDAS. PREVISÃO EXCLUSIVA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. ART. 16 DA LEI N° 9.779/99. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA. PENALIDADE APLICÁVEL. COMINAÇÃO POR LEI EM SENTIDO ESTRITO.

O estabelecimento de obrigações acessórias, como a obrigatoriedade de apresentar a DIF-Bebidas, pode se dar exclusivamente por meio de Instrução Normativa porque, nos termos do art. 16 da Lei n° 9.779/99, 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. As penalidades aplicáveis devem estar previstas em lei em sentido estrito, sendo apenas reproduzidas pelos dispositivos regulamentares, os quais fazem remissão ao texto legal.

MULTA REGULAMENTAR. DIF-BEBIDAS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA. REDUÇÃO DA MULTA PELA LEI N° 12.873/2013. RETROATIVIDADE BENIGNA.

ALein°12.873/2013alterou o art. 57 da MP n° 2158-35/2001 para reduzir a multa por mês-calendário de atraso na entrega da DIF-Bebidas, devendo ser aplicada retroativamente para reduzir o montante das multas já impostas, mas ainda não definitivamente julgadas, a teor do art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2003 a 01/02/2004

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N° 2.

As alegações de inconstitucionalidades não devem ser conhecidas no processo administrativo fiscal porque o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatado, s e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, reconhecendo a retroatividade benigna da redação dada pela Lei n.º 12.873/2013 ao art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, João Paulo Mendes Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan.

Relatório

Por medida de celeridade e economia processual, adoto parcialmente o relatório constante da Resolução n.º 1802-000.521 (fls. 442/451), pela qual foi declinada a competência para análise do feito da Primeira para a Terceira Seção de Julgamento deste Conselho:

Do Lançamento

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão n.º 1419.519, proferido pela 3ª Turma da DRJ/POR em 12 de junho de 2008.

O auto de infração de fls. 12/16 exigiu crédito tributário relativo a multas regulamentares (código de arrecadação:3738), aplicadas em razão do descumprimento de obrigação acessória prescrita na Instrução Normativa (IN) SRF n.º 325, de 30 de abril de 2003, que instituiu a Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à Tributação de Bebidas (DIF-Bebidas), no valor total de R\$ 245.000,00 relativamente ao período de 06/2003 a 12/2003.

O lançamento fundamentou-se nas disposições contidas nos seguintes comandos normativos: art. 57, inciso I, da Medida Provisória (MP) n.º 2.15835, de 24 de agosto de 2001; art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999; art. 505 c/c art. 212 do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002; art. 3º, inciso I e § 2º, da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 325, de 30 de abril de 2003.

Da Impugnação

O contribuinte protocolou sua impugnação em 29/09/2004, na qual aduziu, em síntese:

a) que, em 17/05/2004, entregou as DIF's — Bebidas em atendimento à intimação fiscal que lhe havia concedido 20 dias para apresentação daquelas declarações;

b) que, conforme dispõe o art. 97, inc. V, do Código Tributário Nacional (CTN), somente a lei, em sentido estrito, é o instrumento capaz de cominar penalidades. Nesse sentido, aduz que a obrigação acessória consistente na entrega da DIF — Bebidas não deveria ter arrimo apenas na Instrução Normativa SRF n.º 325/03, mas sim em Lei;

c) que, com o artigo 16 da Lei n.º 9.779/99, o Legislativo apenas confiou ao Executivo a prática de atos normativos tendentes a regulamentar um dado conjunto de regras de sua autoria, não pretendendo transferir-lhe o mister de prever os fatos geradores de obrigações acessórias;

d) que o artigo 115 do CTN dispõe que a instituição de obrigação acessória, assim como de penalidade pelo seu descumprimento, devem estar previstos em lei;

e) que "é um paradoxo facultar-se a entrega das declarações em um prazo determinado e, mesmo em face da ocorrência daquele ato — entrega das DIF-Bebidas, insistir-se na imposição de penalidade";

f) que a obrigação acessória, instituída no interesse da arrecadação e fiscalização, viabilizando a constatação do surgimento da obrigação principal, não pode ser um fim em si mesma. No caso presente, o valor de uma única multa (R\$ 5.000,00) supera o montante de todos os tributos recolhidos pela impugnante em um exercício financeiro.

g) que, embora não pretenda o reconhecimento de inconstitucionalidades em sede administrativa, não pode conceber "o comportamento adotado pela administração que, sob a alegação de os seus atos se sujeitarem incondicionalmente ao primado da estrita legalidade (artigo 37, da CF), sobrepõe a legislação infraconstitucional ao Texto Magno".

h) que a multa aplicada é inconstitucional porque fere os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, do direito de propriedade, da vedação ao confisco e da livre iniciativa;

i) que é uma empresa de pequeno porte, cujo faturamento médio mensal gira em torno de R\$ 2.000,00, não dispondo de qualquer funcionário contratado. Assim sendo, é absolutamente impossível quitar o crédito tributário que lhe está sendo exigido;

i) que a multa em questão é aplicada indiscriminadamente a todos os contribuintes omissos, havendo benefícios apenas as empresas optantes pelo Simples, o que não é o seu caso, em razão de atividade vedada. Desta forma, uma empresa com grande faturamento está sujeita ao mesmo montante de penalidade. Portanto, está se dispensando o mesmo tratamento a contribuintes que se encontram em situações diferentes;

k) que o caso em questão revela um "ultraje ao disposto no artigo 170, IX, da CF", que determina tratamento favorecido a empresas de pequeno porte;

l) que a imposição de uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória não poderia redundar na aplicação de uma multa de valor superior a todo o patrimônio (bens e direitos) conquistado ao longo de uma vida de trabalho;

m) que a imposição da penalidade consubstanciada no presente auto de infração" está acabando por impedir o exercício de uma atividade lícita,

além de desconsiderar um enorme esforço despendido pelo Empresário Individual para conseguir conquistar o seu espaço em um mercado contaminado pela excessiva concorrência";

n) que "em momento algum houve a intenção por parte da Impugnante em auferir qualquer vantagem com a não entrega da declaração. Por descuido do seu contador é que aquela providência não foi satisfeita na época oportuna, embora, em momento posterior, repita-se, o seu cumprimento se consumou".

Ao final, pede a impugnante pela desconstituição do auto de infração guereado, pelas razões por ela expandidas, ou, no mínimo, "pela redução da penalidade no importe de 70% (setenta por cento), consocante se confere as empresas optantes pelo Simples, em homenagem ao disposto no artigo 107, IX, da CF".

Pede, outrossim, pela realização de todos os meios de prova em direito admitidos, com vistas ao esclarecimento dos fatos que se mostrarem controvertidos.

Do Acórdão

Em sessão de 12 de junho de 2008, foi proferido o Acórdão n.º 1419.519, da 3ª Turma da DRJ/POR, o qual, por unanimidade de votos, considerou PROCEDENTE O LANÇAMENTO, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos a seguir.

A DRJ discorreu sobre o art. 2º da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 325/2003, verbis:

Art. 2º A DIF-Bebidas deve ser apresentada mensalmente, até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, por intermédio da Internet, utilizando-se o Programa Receitanet, que está disponível no endereço referido no parágrafo 2º do art. 1º.

§ 1º A DIF-Bebidas deverá ser entregue em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de junho de 2003.

§ 2º O Recibo de Entrega será gravado no disquete ou no disco rígido, após a transmissão.

A penalidade aplicada está disposta no art. 3º da mesma IN SRF n.º 325/2003, verbis:

Art. 3º A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DIF-Bebidas 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.

Alegou a DRJ que na impugnação, o contribuinte não contestou a situação que redundou no lançamento, qual seja, a apresentação intempestiva das DIF's — Bebidas. Ao contrário, o contribuinte expressamente confirma o ocorrido, ao tempo em que considera paradoxal a imposição de penalidade àquele que regularizou sua omissão em atenção à intimação fiscal.

Nesse aspecto, a DRJ entendeu que o paradoxo apontado não existe. Isto porque, ao contrário do que alega, a empresa não foi intimada a apresentar as DIF's — Bebidas que constavam como omissas nos controles da Receita Federal. Foi, isto sim, intimada a apresentar "cópia dos Recibos de Entrega das referidas Declarações ou justificar sua não entrega" (fl. 03).

Denota-se, pois, que a intimação fiscal visou, na verdade, oportunizar à intimada a possibilidade de eventualmente comprovar que não estava omissa em relação a uma ou outra das declarações, justamente para evitar a aplicação de penalidade baseada, tão somente, nos registros constantes dos sistemas de controle da Receita Federal.

Para impedir o lançamento das penalidades, deveria o contribuinte apresentar, se assim dispusesse, cópias dos recibos de entrega de declarações **que teriam sido entregues tempestivamente**. Como efetivamente não tinha entregado as declarações nos prazos estipulados na norma regente, a entrega em atraso configurou a ocorrência de infração punida com a penalidade prescrita naquela norma.

Dado que não tinha como atacar o mérito da medida, os protestos da impugnante voltaram-se para a validade jurídica da norma que fundamentou o lançamento.

Entende a impugnante que a obrigatoriedade da apresentação da DIF — Bebidas, assim como a prescrição de penalidade pela sua inobservância, não poderia ser objeto de normas infralegais. Ademais disso, protesta pela inconstitucionalidade da norma que instituiu a penalidade que lhe foi aplicada, porquanto violadora de diversos preceitos estatuídos na Constituição Federal (CF) de 1988.

Em que pese o extenso arrazoado desenvolvido pela impugnante para o fim de derrubar a base jurídica das normas que fundamentaram a constituição do crédito tributário exigido através do presente lançamento, entendeu a DRJ que não lhe assistia razão.

Quanto à questão da instituição de obrigação acessória (no caso presente, a apresentação da Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à Tributação de Bebidas DIF-Bebidas) por Instrução Normativa, afastou-se a tese de ilegalidade esposada pela impugnante dado que estas não decorrem exclusivamente de lei, podendo incorporar-se ao ordenamento tributário por meio de outros diplomas que integram o que se denomina de "legislação tributária". A este respeito, a DRJ trouxe aos autos os artigos 113, § 2º, 96 e 100, I do CTN. Trouxe ainda o

artigo 16 da Lei n.º 9.779/99, que outorga poderes à Secretaria da Receita Federal para dispor sobre obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, e o art. 212 do RIPI/02. Entendeu, por fim, a DRJ que a lei conferiu sim, amplos poderes para a Receita Federal instituir as obrigações acessórias, "estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável".

Prossegue sua explanação quanto à instituição da penalidade por descumprimento da obrigação acessória, pelo artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.15835/2001, posteriormente contemplado pelo art. 505 do RIPI/02, que teria observado o princípio da reserva legal, porquanto, a teor do disposto no artigo 62 da CF/88, Medida Provisória tem força de lei. Transcreveu-se no Acórdão, para esse efeito, o art. 62 da Constituição Federal (CF), o art. 57 da MP n.º 2.15835 e o art. 505 do RIPI/02.

Prosseguiu seu arrazoado informando que no exercício da competência conferida pelo citado art. 16 da Lei n.º 9.779/99, o Secretário da Receita Federal expediu a referida IN SRF n.º 325/2003, instituindo a DIF — Bebidas, estabelecendo, inclusive, para fins de aplicação da multa em caso da não entrega da declaração nos prazos fixados, o termo inicial e o termo final, conforme disposto no seu art. 3.º, já transcrito.

Nesse passo, pontuou que o artigo 115 do CTN não trata do princípio da reserva legal para a instituição de obrigações acessórias e que o termo "legislação", no contexto do CTN, não se resume à lei em estrito senso (art. 96, já transcrito).

Quanto aos protestos relativos às inconstitucionalidades da norma, a autoridade fiscal entendeu que é preciso delimitar a competência do julgador administrativo, ressaltando o caráter vinculado da atividade fiscal, e não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal, pois a análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário. Nesse mister, traz vasta jurisprudência dos colegiados administrativos aos autos, entre elas:

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS — DCTF. NORMAS LEGAIS. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO PODER JUDICIÁRIO. *As instâncias administrativas não têm competência para se pronunciarem sobre inconstitucionalidade/ilegalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme determinação constitucional. (3.º CC — 2.º Câmara. Acórdão n.º 30239.094, sessão de 18 de outubro de 2007) Citou ainda o artigo 7.º da Portaria do Ministro da Fazenda n.º 58, de 17 de março de 2006, que expressamente determina a vinculação do julgador administrativo, nos seguintes termos, verbis:*

Art. 7.º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos normativos."

Nesse contexto, entendeu a DRJ que a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplica-la, sem emitir

qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, neste caso a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos "erga omnes" (na ocorrência de qualquer das situações previstas no ordenamento jurídico).

Como, na situação presente, essas hipóteses não ocorreram, a norma inquinada de inconstitucional pela impugnante, continua válida, não sendo licito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-la nem declarar sua inconstitucionalidade sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.

A respeito do pedido de redução de 70% da multa aplicada, conforme prescrito para as empresas optantes pelo Simples, entendeu a DRJ que não lhe assiste razão, pois a redação da norma não deixa margem de dúvidas quanto à sua proposição. A redução da multa só se aplica às empresas optantes pelo Simples, não sendo o caso do contribuinte.

De resto, quanto à alegada não intencionalidade da empresa em obter qualquer vantagem pela não entrega tempestiva das DIFs — Bebidas, assim como o descuido do responsável pelas entregas, dispôs a DRJ tratar-se de argüição impertinente, por conta do princípio da natureza objetiva da responsabilidade pela infração, conforme estatuído no art. 136 do CTN, verbis:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Por todo o exposto, votou a DRJ pela procedência do lançamento, mantendo o crédito tributário tal como lançado.

Do Recurso Voluntário

Inconformada, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual aduziu, em síntese, o quanto segue.

- declara estar sujeita à entrega da declaração denominada DIF — BEBIDAS, consoante determina a Instrução Normativa SRF n.º 325, de 30 de abril de 2003;

- que tomou ciência de que nos meses de JUNHO, JULHO, AGOSTO, OUTUBRO, NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 2003, através da intimação da Receita Federal e que, ato contínuo, providenciou, em 17/05/2004, a entrega das mencionadas declarações;

- que não obstante a entrega, recebeu auto de infração no importe de R\$ 245.000,00 relativos à multa infracional.

- que a DRJ de Ribeirão Preto, por unanimidade dos votos, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido;

- que a autoridade fiscal rechaçou a tese de ilegalidade tendo em vista que a instituição de obrigação acessória não decorre exclusivamente de lei, podendo incorporar-se ao ordenamento tributário por meio de outros diplomas que integram o que se denomina de "legislação tributária", como os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

- que a autoridade administrativa reiterou o caráter vinculado da atividade fiscal, entendendo não lhe caber questionar a legalidade ou inconstitucionalidade da norma, devendo limitar-se a aplicá-la sem emitir qualquer juízo de valor.

Em sua peça, o contribuinte traz longo arrazoada sobre a violação ao princípio da estrita legalidade e sobre a infração ao disposto nos artigos 96, 97 V e 115 do CTN.

Resumidamente, alega que as obrigações acessórias são destituídas de valor patrimonial, representam deveres de fazer e não fazer decorrentes de previsões legais em sentido estrito, ou seja, formal e material, as quais devem obedecer regular processo legislativo. Que o art. 97 do CTN é taxativo em estabelecer que somente a lei em sentido estrito é instrumento hábil a regulamentar as matérias capituladas em seus incisos, dentre as quais encontra-se a cominação de penalidade. Que a lei cria deveres acessórios e estabelece punições aos seus descumprimentos, sendo facultado às autoridades administrativas a expedição de atos que sirvam unicamente para dar-lhe exequibilidade.

Conclui que a obrigação acessória consistente na entrega da DIF — BEBIDAS, não deveria ter arrimo apenas na Instrução Normativa SRF n.º 325/03, mas sim em Lei. Traz aos autos extensa doutrina e jurisprudência sobre essa questão.

Prossegue a Recorrente dizendo que, ao receber a intimação para entregar as declarações no prazo de 20 (vinte) dias, satisfaz a exigência dentro do interstício estipulado pela Secretaria da Receita Federal. Entendeu que a Receita Federal teria oportunizado à Recorrente a regularização de sua situação (leia-se: apresentação das declarações), e que não seria crível que, uma vez atendida aquela solicitação, subsistisse a multa infracional.

Entende, ainda, que a obrigação acessória não pode caracterizar um fim em si mesma sob pena de desvirtuamento do sistema tributário e relativização da Justiça Fiscal que é de rigor e, não tendo função fiscal (trazer arrecadação para os cofres públicos), por óbvio que a pena imposta pela sua inadimplência não pode ser tão grave que supere e muito a obrigação principal. Nesse mister informa que o valor de apenas uma penalidade sem considerar a cumulação (R\$5.000,00 cinco mil reais) supera o montante de todos os tributos recolhidos pela Recorrente em um exercício financeiro, fato este que conduz à conclusão de que a intenção do Fisco é incrementar a sua arrecadação mediante a imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias, circunstância que dá azo ao enriquecimento sem causa.

O contribuinte traz também em várias laudas considerações a respeito das inconstitucionalidades alegadas, com doutrina e jurisprudência nesse mister, entre elas, a ofensa aos princípios da capacidade contributiva e igualdade, vez que a Recorrente é firma individual que ostenta capacidade econômica e financeira bastante diminuta, eis que a receita bruta por ela auferida (faturamento) gira em torno mês a mês de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), numerário com o qual solve religiosamente as suas pendências. O valor das compras de mercadorias adquiridas no respectivo ano calendário, soma a quantia de R\$6.844,50 (seis mil, oitocentos e quarenta e quatro reais e cinquenta centavos), valor este

que, se dividido por 12, dá o singelo resultado de R\$ 537,38 (quinhentos e trinta e sete reais e trinta e oito centavos)por mês. Outra informação que denota a simplicidade da Recorrente, reside na opção de sua escrituração (LIVRO CAIXA), haja vista que, se houvesse uma quantidade considerável de lançamentos, por óbvio que se adotaria o modo contábil.

Alega a recorrente que a Fiscalização não levou em conta as disponibilidades materiais ou a situação de riqueza individual da Recorrente, o que ensejou manifesta violação ao primado da capacidade contributiva (§ 1º, do artigo 145, da Constituição Federal), e que o benefício de redução da penalidade aplica-se apenas às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições.

Traz, ainda alegações de violação ao princípio da isonomia, na medida em que uma pessoa jurídica que desempenhe a mesma atividade que a Recorrente, em que pese fature R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) mensais, por exemplo, acaso descumpra aquela obrigação estará sujeita à idêntica penalidade.

Por fim, entende ter sido ultrajado o disposto no artigo 170, IX, da CF, que determina seja dispensado tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras que tenham sua sede e administração no país.

E entende que, na pior das hipóteses, haveria de ser aplicar a punição à Recorrente de maneira semelhante aos empresários Individuais ou Sociedades empresárias optantes pelo SIMPLES.

Em relação à multa, entende ter havido violação aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, mediante os quais se pretende limitar a discricionariedade de molde a propiciar que as decisões da administração sempre atendam ao interesse público. Traz aos autos farta doutrina e jurisprudência na esfera judicial.

Requer, ao final, a desconstituição do auto de infração gerreado, tendo em vista que:

a) o fato gerador da obrigação acessória que deu ensejo a imposição da penalidade resultante na sua lavratura, não se encontra descrito em Lei, mas sim em ato administrativo normativo, o que colide com os artigos 96, 97, V e 115, do CTN, além de transgredir o primado constitucional da reserva legal.

b) não há espaço para a imposição da multa, dado que a Recorrente, quando intimada, satisfaz a exigência com a entrega das declarações, deixando, por este motivo, de existir o ilícito.

c) a legislação que dá suporte à multa infracional que motivou a sua lavratura (MP n.º 2.15835/ 2001), transgride irremediavelmente princípios e garantias constitucionais, fazendo-se imperioso o seu afastamento.

Por fim, roga, no mínimo, pela redução da penalidade em respeito aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva, bem como ao princípio da igualdade.

Do Recurso Apresentado em 26 de dezembro de 2012

Posteriormente ao Recurso Voluntário acima, mais precisamente em 26/12/2012, o patrono da causa protocolou petição nos autos dando notícia de que a IN 325/2003 teria sido revogada pela IN RFB 1213/2011, anexando aos autos seu teor.

Invoca em sua defesa o artigo 106, II, a, do CTN, verbis:

Art. 106. A Lei aplica-se a ato ou fato pretérito

II . tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a. quando deixe de defini-lo como infração.

E requer, pelo motivo acima, que o auto de infração seja cancelado.

Encaminhado ao CARF para julgamento, o presente foi distribuído por sorteio à Primeira Seção de Julgamento, onde foi objeto da Resolução n.º 1802-000.521, que declinou competência para esta Terceira Seção, nos termos do RICARF, por se tratar de matéria atinente à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

O presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória pela entrega intempestiva das Declarações Especiais de Informações Fiscais relativas à Tributação de Bebidas (DIF-Bebidas) referentes aos meses de junho a dezembro de 2003, com fundamento no art. 505 c/c art. 212 do Decreto n.º 4.544/02 (RIPI/2002) e no art. 3.º, inciso I e §2.º, da Instrução Normativa SRF n.º 325, de 30 de abril de 2003.

Ab initio, considerando o inteiro teor da matéria de defesa, merece registro o fato de que todos os ataques à autuação com argumentos de índole constitucional não podem ser conhecidos por força da Súmula CARF n.º 2, segundo a qual falece competência a este Conselho para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No mérito, tem-se por incontroverso nos autos o fato de que as DIF-Bebidas foram entregues fora do prazo estipulado pela Instrução Normativa SRF n.º 325, de 30 de abril de 2003, à vista de intimação da fiscalização para apresentação dos eventuais recibos de entrega ou de justificativa para a omissão. Veja-se o que diz a norma:

Art. 2.º A DIF-Bebidas deverá ser apresentada mensalmente, até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos

geradores, por intermédio da Internet, utilizando-se o Programa Receitanet, que está disponível no endereço referido no § 2º do art. 1º.

§ 1º A DIF-Bebidas deverá ser entregue em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de junho de 2003.

§ 2º O Recibo de Entrega será gravado no disquete ou no disco rígido, após a transmissão.

Art. 3º A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DIF-Bebidas 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; (grifo nosso)

Assim, resta analisar a insurgência da Recorrente contra o fato de a obrigação acessória de transmitir a DIF-bebidas estar prevista em norma infralegal, a Instrução Normativa SRF nº 325, sob a alegação de contrariar o princípio da estrita legalidade. Tal alegação não merece prosperar pelos fundamentos já muito bem expostos na decisão recorrida, posto que, de fato, apenas a lei pode cominar penalidades. E a multa aplicada ao descumprimento de obrigações acessórias em geral encontra previsão expressa no art. 57, I da MP nº 2158-35, instrumento normativo com força de lei ordinária e, portanto, hábil a cominar penalidades. Além da penalidade aplicada não encontrar supedâneo apenas na combatida instrução normativa, é inconteste a competência da Secretaria da Receita Federal para dispor sobre obrigações acessórias relativas aos tributos que administra, como logrou demonstrar a decisão de piso, a seguir reproduzida:

Quanto à questão da instituição de obrigação acessória (no caso presente, a apresentação da Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à Tributação de Bebidas - DIF-Bebidas) por Instrução Normativa, há que se rechaçar a tese de ilegalidade esposada pela impugnante dado que estas não decorrem exclusivamente de lei, podendo incorporar-se ao ordenamento tributário por meio de outros diplomas que integram o que se denomina de "legislação tributária". A este respeito, cumpre trazer à baila os seguintes comandos estatuídos no CTN, in verbis:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I — os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Se isto não bastasse, veio a Lei n.º 9.779/99 outorgar poderes à Secretaria da Receita Federal para dispor sobre obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados. Vejamos o que dispõe o seu art. 16, citado pela própria impugnante e tratado, em termos similares, pelo art. 212 do RIPI/02:

Lei n.º 9.779/99

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.

RIPI/02

Art. 212. A SRF poderá dispor sobre as obrigações acessórias relativas ao imposto, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável (Lei n.º 9.779, de 1999, art.16).

Veja-se que, diferentemente do que entende a impugnante, a lei conferiu sim amplos poderes para a Receita Federal instituir as obrigações acessórias, "estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável".

*Novamente, ao contrário da tese defendida pela impugnante, a instituição da penalidade por descumprimento da obrigação acessória, pelo artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, posteriormente contemplado pelo art. 505 do RIPI/02, observou sim o princípio da reserva legal, porquanto, a teor do disposto no artigo 62 da CF/88, Medida Provisória tem força de lei. Seguem transcritos os dispositivos citados, *ipsis litteris*:*

Constituição Federal (CF)

*Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, **com força de lei**, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 32, de 2001).*

MP n.º 2.158-35

Art. 57.0 descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

1-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 (.).

RIPI/02

*Art. 505. **0** descumprimento das obrigações exigidas nos termos do art. 212 acarretará a aplicação da multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por mês-calendário, aos contribuintes que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 57).*

No exercício da competência conferida pelo citado art. 16 da Lei n.º 9.779/99, o Secretário da Receita Federal expediu a referida IN SRF n.º 325/2003, instituindo a DIF — Bebidas, estabelecendo, inclusive, para fins de aplicação da multa em caso da não-entrega da declaração nos prazos fixados, o termo inicial e o termo final, conforme disposto no seu art. 3.º, já transcrito.

Ante o arcabouço normativo ora exposto, tem-se por suficientemente combatido o argumento de que a penalidade aplicada na espécie careceria de previsão legal em sentido estrito e que a instituição de obrigações acessórias não poderia se dar por ato normativo da Secretaria da Receita Federal.

Prosseguindo, deve-se reconhecer que igualmente não merece acolhida o argumento de que a penalidade não seria aplicável ante o fato da Recorrente ter transmitido as declarações no prazo de 20 dias assinado pela fiscalização. O Termo de Intimação, ao intimar a contribuinte para apresentar cópia dos recibos de entrega ou eventual esclarecimento acerca da omissão na entrega das declarações, apenas oportunizou à Recorrente comprovar a transmissão tempestiva das declarações, nos termos da IN/SRF n.º 325/2003, ou a existência de óbice justificável em fazê-lo, de forma que a autoridade fiscal se certificasse acerca dos fatos efetivamente ocorridos antes da aplicação de eventual penalidade.

A intimação fiscal não tem o condão de reabrir o prazo para cumprimento de obrigação acessória estabelecida em Instrução Normativa, mas sim de retirar a espontaneidade do sujeito passivo, de modo que se mostra correta a aplicação da penalidade. O prazo assinado pela autoridade fiscal para cumprimento das providências contidas na intimação não se confunde com o prazo estabelecido no ato normativo para a transmissão das declarações. Repita-se, a autoridade fiscal apenas pretendeu verificar a tempestividade da transmissão ou a omissão do contribuinte, por isto requereu os recibos de entrega, antes de aplicar-lhe a sanção.

Às fls. 436/438, a Recorrente veio a noticiar a revogação total da Instrução Normativa SRF n.º 325/2003 pela IN/RFB n.º 1.213/2011, requerendo o cancelamento do Auto de Infração mediante aplicação do art. 106, I, “a” do CTN. Segundo alega, com a revogação da norma que estabelecia a obrigatoriedade de transmitir a DIF-Bebidas até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, a conduta apenada teria sido deixado de ser definida como infração, aplicando-se-lhe a retroatividade benigna.

Ocorre que, mesmo com a revogação da Instrução Normativa SRF n.º 325/2003 e do fim da obrigatoriedade de transmitir a DIF-Bebidas, o fundamento da autuação permanece hígido. A conduta infracional praticada foi a de transmitir declaração em atraso, o que constitui descumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 505 c/c art. 212 do Decreto n.º 4.544/02 (RIPI/2002), os quais fazem remissão ao art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001, como consta do Auto de Infração.

A conduta praticada pela Recorrente continua a ser apenada pela legislação tributária referente ao IPI, agora com fundamento no art. 592 c/c art. 272 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI/2010), que fazem remissão ao mesmo art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001. Logo, não houve qualquer alteração legislativa no sentido de deixar de definir a entrega intempestiva de declaração como infração. Ainda que não seja mais obrigatória a transmissão da DIF-Bebidas, transmitir declaração em atraso permanece constituindo descumprimento de obrigação acessória, portanto, apenável na forma do referido art. 57.

Neste interim, porém, a MP n.º 2.158-35/2001 sofreu alterações sucessivas por meio das Leis n.º 12.766/2012 e 12.873/2013 que atraem a aplicação do art. 106 do CTN, em seu inciso II, alínea “c”, por ter cominado penalidade menos severa que a lei vigente à época da prática da infração. Veja-se:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei n.º 12.873, de 2013) (grifo nosso)

Destarte, considerando que o art. 106, I, “c” determina a aplicação retroativa de lei superveniente à prática de infração que seja mais benéfica ao apenado por cominar penalidade menos severa, considerando a nova redação dada pela Lei n.º 12.873/2013 ao art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001, ao qual se remetem os dispositivos regulamentares indicados no Auto de Infração, e considerando a informação constante de fls. 91 (DIPJ 2012) de que a empresa apura lucro presumido, deve ser reduzido o valor da multa imposta à Recorrente para o patamar de R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração de mês de atraso na transmissão das declarações.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli

Fl. 15 do Acórdão n.º 3401-007.031 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.004340/2004-37