



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

Processo nº 10880.004854/2004-92
Recurso nº 271.115 Voluntário
Acórdão nº **3102-00.707 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2010
Matéria Multas Diversas
Recorrente BEBIDAS ALANANDU LTDA. EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

DIF - BEBIDAS. APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA.
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE.

Aplica-se a multa de cinco mil reais, por mês-calendário, uma única vez para cada declaração não apresentada ou apresentada em atraso, às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil..

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

A multa por atraso na entrega de declaração é uma obrigação acessória que pela sua natureza intrínseca impossibilita a denúncia espontânea da infração pelo sujeito passivo, nos termos do art. 138 do CTN.

Ademais, no caso presente, a entrega intempestiva da declaração ocorreu após o início do procedimento fiscal destinado a apurar fatos relacionados com a infração.

Recurso Voluntário 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, para reduzir a multa de ofício a R\$ 35.000,00. Vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento (Relator), que reduzia a multa a R\$ 245.000,00. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Rosa.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente

José Fernandes do Nascimento - Relator

Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado

EDITADO EM: 20/08/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Luciano Pontes de Maya Gomes, José Fernandes do Nascimento, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Ricardo Paulo Rosa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Interessada, visando a reforma do Acórdão nº 14-19.520, de 12 de junho de 2008 (fls. 102/108), proferido pelos membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), cuja ementa ficou a assim redigida, *in verbis*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

DECLARAÇÃO ESPECIAL DE INFORMAÇÕES FISCAIS - DIF BEBIDAS. APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. PROCEDÊNCIA.

Constatada a falta de apresentação da DIF-Bebidas, no prazo estabelecido, cabível é o auto de infração para a aplicação da multa estipulada no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO DE TRIBUTÁRIO

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PROCEDIMENTO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN, mormente quando a entrega intempestiva se deu após intimação fiscal para comprovar a entrega ou justificar a não-entrega.

Lançamento Procedente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/12/2010 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 17/12/2010 p

or JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 17/12/2010 por LUIS MARCELO GUERRA DE CAST

RO, Assinado digitalmente em 14/12/2010 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 03/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O lançamento que deu origem ao presente processo foi formalizado por meio do Auto de Infração de fls. 13/18, contendo a exigência da multa regulamentar, por falta de entrega ou atraso na entrega das Declarações Especiais de Informações Fiscais relativas à Tributação de Bebidas (DIF-Bebidas) dos meses de junho a dezembro de 2003, prevista no inciso I do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, combinado com disposto no inciso I do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 325, de 30 de abril de 2003.

Consta da Descrição dos Fatos que integra o citado Auto de Infração que o motivo da presente autuação fora a não entrega, mesmo após ter sido intimada, das DIF-Bebidas dos meses de junho a novembro de 2003, e entrega em atraso da DIF-Bebidas de dezembro de 2003, entregue em 31 de julho de 2004.

Após cientificada do referido Auto de Infração, tempestivamente, a autuada compareceu aos autos, por meio da Impugnação de fls. 148/150, em que apresentou os argumentos de defesa resumidos no relatório encartado no Acórdão recorrido, nos seguintes termos, *ipsis litteris*:

a) que as DIFs - Bebidas, relativas aos meses de junho a novembro de 2003, foram entregues fora do prazo, em 31/05/2004, anteriormente à lavratura do auto de infração;

b) que a aplicação de multa de mora por atraso na entrega espontânea de declaração consiste em flagrante violência a direito do contribuinte e ilegalidade do agir do Fisco, porquanto não observado o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN);

c) que os Tribunais Superiores e até mesmo o Conselho de Contribuintes vêm se pronunciando no sentido da inadequação dessa cobrança;

d) que a tese da não aplicação do disposto no art. 138 do CTN por descumprimento de obrigações acessórias é flagrantemente improcedente, "tanto em face da letra do referido dispositivo legal, com em face de seu espírito". Assim se conclui em razão da inserção da expressão "se for o caso" naquele dispositivo, que seria totalmente dispensável se a intenção do legislador fosse apenas se reportar às obrigações principais, dado que, se estas forem descumpridas, o tributo é sempre devido;

e) que também não prospera a tese de que a simples mora não deve ser considerada infração e, por isso, seria inaplicável o disposto no reportado art. 138 do CTN. Isto porque, a natureza indenizatória da multa de mora só se aplica à obrigação principal. No caso das obrigações acessórias, a multa de mora tem mesmo efeito de penalização;

f) que, de toda forma, a disposição do artigo 138 exclui a responsabilidade pela infração, seja relativa à obrigação principal, seja relativa à obrigação acessória, e "expressa uma opção política legislativa, que consiste no estímulo ao cumprimento espontâneo das obrigações acessórias";

g) que a previsão da multa de mora por atraso na entrega de declaração de rendimentos, contida no art. 88 da Lei nº 8.981/95

("no qual se apóia a pretensão da Fazenda à aplicação da multa em questão"), não pode prosperar à vista do disposto em outras normas, dado que o Direito é um sistema, e havendo antinomia de normas, "existem critérios científicos para a necessária harmonização, a saber, o critério cronológico, o hierárquico e o da especialidade". No caso presente há que se aplicar o critério hierárquico das normas, devendo prevalecer o comando contido na lei complementar (o CTN), frente ao que vem disposto na lei ordinária;

h) que, mesmo que se adote a tese de igual hierarquia entre a lei complementar e a ordinária, o fato é que a matéria aqui tratada está expressamente reservada à lei complementar, conforme dispôs o art. 146, inc. III, alínea "b", da Constituição Federal de 1988;

i) que, enfim, a imposição de multa moratória, nestes casos, "culminaria no desestímulo da denúncia espontânea, tomando o art. 138 do Código Tributário Nacional inócuo e sem utilidade no universo jurídico-tributário.

A impugnante conclui pedindo pelo cancelamento do auto de infração, porquanto "a denuncia espontânea realizada pelo contribuinte o isenta da penalidade".

Sobreveio o citado Acórdão, em que os membros da Turma julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, com base nos argumentos a seguir sintetizados:

- a) o benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não se aplicaria às infrações por descumprimento de obrigação acessória. O referido instituto aplicar-se-ia apenas às infrações por descumprimento da obrigação principal, que se materializa com a denúncia da infração previamente ao início da ação fiscal, acompanhada do pagamento do tributo devido, se for o caso; e
- b) no caso presente, não houve denúncia espontânea, posto que a própria Autuada afirmou que as Declarações foram entregues fora do prazo (em 31/05/2004), após intimada, em 11/05/2004, a comprovar a entrega tempestiva ou justificar a não entrega das ditas Declarações

Em 18/08/2008, por via postal (fl. 115), a recorrente foi cientificada do referido Acórdão. Inconformada, em 15/09/2008 (fl. 119), interpôs o Recurso Voluntário de fls. 119/134), em que reafirma as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória, requerendo, ao final, a decretação do cancelamento do presente presente procedimento fiscal, por insubsistência do auto de infração guerreado.

Em cumprimento ao despacho de fl. 235, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, na Sessão de maio do corrente ano, mediante sorteio, os presente autos foram distribuídos para este Conselheiro.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O presente Recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade, porém, como ele trata de algumas matérias que não são da competência deste Colegiado, dele tomo conhecimento parcial, conforme a seguir exposto.

I - DAS MATÉRIAS NÃO CONHECIDAS

No presente Recurso, apresentou a Interessada dados estatísticos evidenciam as dificuldades de sobrevivência das empresas brasileiras e as repercussões negativas desse problema no mercado de trabalho, aspectos de ordem social e política que, ainda que pertinentes para fins de definição de política legislativa (momento pré-jurídico), são irrelevantes para solução da presente contraditório, portanto, deles não conheço.

A Recorrente alegou também aspectos de natureza particular (empresa familiar, pequeno faturamento, falta de condições financeiras, ausência de sonegação, inexistência de prejuízo ao Fisco etc), inclusive invocando o princípio da dignidade pessoa humana, “já que os sócios da recorrente, se tivessem condições de arcar com o ônus desta multa (e sabemos e foi demonstrado que não têm), teriam que trabalhar aproximadamente 153 anos de graça para tentar liquidar a multa”. Tais aspectos diz respeito as características pessoais e materiais do caso em apreço, o que demandaria aplicação da equidade, matéria estranha a competência julgadora deste Colegiado, conforme estabelecido, *a contrario sensu*, nos arts. 26 e 40 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF). Consequentemente, deles também não conheço.

Em sua defesa, argumentou a Recorrente que, na presente autuação, os princípios e objetivos constitucionais, não foram observados quando da aplicação da subsunção do fato à norma impugnada o que, por si só, induziria ao reconhecimento da inconstitucionalidade, tanto do presente Auto de Infração quanto da norma aplicada ao caso *sub judice*. Tal alegação exige a apreciação da constitucionalidade da norma aplicada ao caso em tela, atribuição expressamente vedada a este Conselho, conforme expressamente estabelecido no art. 26-A do PAF, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. Por esse motivo, deixo de conhecê-la.

Não é demais lembrar que o escopo do processo administrativo é instrumentalizar o exercício do autocontrole dos atos administrativo, uma decorrência da aplicação do princípio da estrita legalidade. Por conseguinte, a competência julgadora deste Conselho encontra-se limitada aos aspectos atinentes à legalidade do ato administrativo impugnado, ou seja, se tal ato está ou não rigorosamente de acordo com a lei. Noutro giro, se é a lei, ato do Poder Legislativo, que é portadora do vício da inconstitucionalidade, ao julgador administrativo falta competência para reconhecê-lo, pois se trata de um ato de outro Poder, assunto reservada à função jurisdicional da incumbência do Poder Judiciário.

Definidas as matérias de defesa que não serão aqui conhecidas e diante da inexistência de questões preliminares, passo a análise do mérito.

II - DO MÉRITO

No mérito, o cerne da presente controvérsia diz respeito à legalidade da aplicação da multa por falta ou atraso na entrega das DIF - Bebidas dos meses de junho a dezembro de 2003. A referida infração encontra-se descrita no inciso I do art. 57¹ da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Com fundamento no art. 16² da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, a matéria foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 325, de 30 de abril de 2003, nos termos do inciso I do art. 3º, a seguir transcrito:

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;

Nos presentes autos, a controvérsia em relação à questão fática, diz respeito às datas de entrega das ditas Declarações, enquanto que questão de jurídica cinge-se à aplicação do instituto denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, ao caso em tela.

Alegou a Recorrente que, na data da autuação, encontrava-se amparada pelo referido benefício, pois já havia entregue as citadas Declarações quando foi cientificada da presente autuação.

Diversamente foi entendimento esposado pela Turma julgadora de primeiro grau, que apresentou duas razões para descaracterizar incidência da figura da denúncia espontânea no caso em tela, a saber: a) tal instituto não se aplicaria às infrações por descumprimento de obrigação acessória; e b) as Declarações foram entregues após o início do presente procedimento fiscal.

Em que pese os bem articulados argumentos aduzidos pela Recorrente, com a devida vênia, entendo que, no que tange a questão jurídica, razão não lhe assiste, conforme se demonstrará a seguir.

Da questão jurídica: aplicação do instituto da denúncia espontânea.

O instituto da denúncia espontânea e as condições para sua aplicação estão definidos no art. 138 do CTN, a seguir transcrito:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

¹ "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;

(...)"

² "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".

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

É de fácil percepção que o objetivo da norma em destaque é estimular que o contribuinte infrator informe espontaneamente ao Fisco as infrações de natureza tributária, decorrente do descumprimento de obrigação acessória ou dever instrumental (segundo alguns), que tenha por objeto as prestações, positivas (fazer ou tolerar) ou negativas (não fazer), instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. Portanto, trata-se de denúncia de infração resultante do descumprimento de obrigação de natureza formal (ou acessória) que tem por **objeto imediato** a prática de uma conduta comissiva ou omissiva e **objeto mediato** o pagamento de uma penalidade pecuniária, equiparada a obrigação principal (inteligência dos §§ 2º e 3º do art. 113 do CTN).

Do instituto da denúncia espontânea: condição necessária.

Com tais características, pode-se afirmar que é condição necessária para a aplicação do instituto da denúncia espontânea que a infração de natureza tributária seja **passível de denúncia espontânea**, em outros termos, que seja denunciável.

No âmbito tributário, é cediço que a impossibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea pode decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou jurídica. Neste último caso, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, o que ocorre, a título de exemplo, com as infrações aduaneiras ou administrativas ao controle das importações, conforme expressamente estabelecido, *a contrario sensu*, no § 2º do art. 102³ do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1 de setembro de 1988.

A impossibilidade de natureza lógica ocorre quando fatores de ordem material tornam impossível a denúncia espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que tem por objeto as condutas omissivas (ou negativas) do sujeito passivo, caracterizadas pelo simples fluir do tempo ou com a mora (o retardamento no cumprimento da obrigação), como sendo o elemento necessário para a concretização da infração.

Todas infrações por omissão compõem essa última modalidade, que tem o atraso no cumprimento da conduta imposta como elementar do tipo da conduta infratora. Em outras palavras, todas as infrações que tem no núcleo do tipo o atraso no cumprimento do objeto da obrigação, como no caso das infrações que têm no núcleo do tipo a conduta infratora atinente ao atraso na entrega de documento ou declaração. A título de exemplo, pode ser citado a conduta concernente ao atraso na entrega da DIF – Bebidas, objeto da presente autuação.

Não resta dúvida que a conduta comissiva que tipifica a infração por **entrega fora do prazo ou em atraso da DIF - Bebidas**, descrita no inciso I do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 325, de 2003, ao invés de configurar a excludente de responsabilidade por

³ "Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.

(...)
§ 2º - A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária".

denúncia espontânea da infração, na verdade, materializa a conduta descrita na hipótese da norma veiculadora da dita infração.

Com efeito, se ocorrida a entrega extemporânea da dita Declaração, concretizado está o tipo da conduta da infração sancionada com a penalidade pecuniária objeto da presente autuação. Em consequência, parece-me de todo ilógico, por contradição insuperável, que a conduta que materializa a infração seja ao mesmo tempo a conduta que exclui a penalidade dela decorrente. Configuraria, em outros termos, um sem sentido.

Assim, vencido o prazo de apresentação do referido documento, a infração já se concretizou, tendo a entrega a destempo apenas o condão de interromper fluxo temporal da conduta infratora.

Com tais explicações, fica demonstrada que, no âmbito da definição do instituto da denúncia espontânea, é irrelevante a questão atinente à natureza intrínseca da multa tributária, a saber, se punitiva (ou sancionatória) ou indenizatória⁴ (ou ressarcitória), uma vez que a dita penalidade pecuniária decorre sempre de um ilícito consistente no descumprimento de um dever legal, enquanto que a indenização tem como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa. Essa questão, no meu entendimento, é irrelevante para definição do significado e alcance jurídicos da excludente da responsabilidade em análise.

Da mesma forma, embora esteja de pleno acordo com as conclusões da jurisprudência mansa e pacífica do e. Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que, em matéria tributária, o instituto da denúncia espontânea não se aplica às infrações por descumprimento de obrigações acessórias autônomas, com a devida vênia, discordo dos fundamentos apresentados por aquela e. Corte, a saber: (i) a inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária; e (ii) o descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

É representativa dessa jurisprudência, o conteúdo da ementa a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. I - A inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária. De acordo com a moldura fática delineada no acórdão recorrido, deixou a agravante de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória. "As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN" (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).

⁴ A origem dessa discussão está na jurisprudência do c. STF (RE nº 79.625/SP) que tratou da natureza jurídica da multa moratória (se indenizatória ou ressarcitória), quando julgou questões acerca da aplicação do art. 184 do CTN, que trata dos privilégios do crédito fiscal, no âmbito do processo de falência, tendo se firmado o entendimento daquela Corte no sentido de que a dita multa tinha natureza indenizatória.

II - Agravo regimental improvido.(STJ, ADRESP - 885259/MG, Primeira Turma, Rel. Min Francisco Falcão, pub. no DJU de 12/04/2007).

A minha discordância em relação aos argumentos expendidos no relevante entendimento jurisprudencial em destaque está baseada no entendimento de que (i) todo ilícito tributário configura uma infração de natureza tributária, independente dele decorrer do descumprimento de um dever de caráter formal (obrigação acessória) ou material (obrigação principal); e (ii) toda obrigação acessória se caracteriza por não ter vínculo direto com o fato gerador do tributo, mas apenas vínculo indireto, servindo de suporte para as atividades de controle da arrecadação e fiscalização dos tributos.

Em conclusão, para fins de incidência da norma da denúncia espontânea, condição relevante é que a infração tributária praticada seja **passível de denúncia à Administração tributária**, circunstância em que não se enquadra a infração por atraso na entrega da DIF – Bebidas, sancionada com a multa objeto da presente autuação.

Com base nesse entendimento, rejeito os argumentos aduzidos pelo Recorrente em relação a esse ponto.

Da aplicação do instituto da denúncia espontânea: condições suficientes.

Com base no art. 138 do CTN e tendo em conta a conclusão anteriormente apresentada, tem-se que **a possibilidade de realização** da denúncia espontânea ao Fisco é condição necessária, porém não suficiente para a configuração do referido instituto, posto que ele exige ainda o atendimento das seguintes condições complementares: (i) a formalização da denúncia previamente ao início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração; e (ii) o ato de denúncia seja acompanhado, se for o caso (se devidos), do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, caso devidos tais gravames.

Dessa forma, *ad argumentandum*, ainda que aplicável o instituto da denúncia espontânea ao caso presente, melhor sorte não teria a Recorrente, posto que a denúncia da infração fora formalizada depois do início do procedimento fiscal em apreço.

De fato, compulsando os presentes autos, verifica-se que, em 11/05/2004, a Autuada foi intimada (fl. 03) a comprovar a entrega das referidas Declarações, fato diretamente relacionado com a infração objeto da presente autuação, enquanto que a entrega das referidas Declarações ocorreu em 31/05/2004 (fls. 46/97), quando não existia mais, a condição de espontaneidade exigida para incidência do instituto em comento.

Assim, como na data da entrega das referidas Declarações, a Recorrente encontrava-se sob procedimento fiscal, a denúncia da infração por ela realizada não foi espontânea, nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN.

Da questão fática: termo inicial e final da multa da por atraso na entrega da DIF - Bebidas.

Nos termos do *caput* do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 325, de 2003, o período de apresentação da DIF - Bebidas é mensal, com vencimento até o último dia útil do

mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. O referido preceito normativo tem a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 2º 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.

(...) - grifos não originais

Para aplicação da multa em destaque, os termos inicial e final estão fixados no § 2º do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 325, de 2003, a seguir transcrito:

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;

(...)

§ 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. (grifos não originais)

Assim, tem-se que o termo inicial é sempre o dia seguinte ao dia de vencimento do prazo de apresentação da citada Declaração, enquanto que o termo final, dependendo da conduta infratora, poderá ser uma das seguintes datas: (i) data da lavratura do Auto de Infração, se a conduta infratora for a falta de entrega da dita declaração; e (ii) data da apresentação da declaração, se a conduta sancionada for o atraso na entrega da dita declaração.

No presente caso, como as mencionadas DIF – Bebidas foram entregues em 31/05/2004, portanto, antes da lavratura do presente Auto de Infração, ocorrida em 01/09/2004, o termo inicial foi o dia seguinte ao mês de vencimento do prazo de entrega das ditas Declarações e o termo final o dia 31/05/2004.

Em decorrência, tem-se que a quantidade de meses-calendário de atraso de entrega e os valores das multas devidos são os constantes do seguinte Demonstrativo:

DEMONSTRATIVO DO VALOR DAS MULTAS POR ATRASO NA ENTREGA DAS DIF - BEBIDAS						
Mês	Vencimento	Início	Término	Nº de meses	Vr da multa	Vr total multa
06/2003	31/07/2003	01/08/2003	31/05/2004	10	5.000,00	50.000,00
07/2003	29/08/2003	01/09/2003	31/05/2004	9	5.000,00	45.000,00
08/2003	30/09/2003	01/10/2003	31/05/2004	8	5.000,00	40.000,00

09/2003	31/10/2003	01/11/2003	31/05/2004	7	5.000,00	35.000,00
10/2003	28/11/2003	01/12/2003	31/05/2004	6	5.000,00	30.000,00
11/2003	30/12/2003	01/01/2004	31/05/2004	5	5.000,00	25.000,00
12/2003	30/01/2004	01/02/2004	31/05/2004	4	5.000,00	20.000,00
TOTAL GERAL						245.000,00

Com base no presente Demonstrativo, tem-se que o valor total da multa devido pela Recorrente é de R\$ 245.000,00 (duzentos e quarenta e cinco mil reais).

II - DA CONCLUSÃO

Com essas considerações, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para reduzir o valor da multa aplicada para R\$ 245.000,00 (duzentos e quarenta e cinco mil reais).

Sala das Sessões, em 28 de julho de 2010.

José Fernandes do Nascimento.

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Rosa, Redator Designado.

Há previsão legal de multa no valor de cinco mil reais, por mês calendário, para as pessoas jurídicas que deixarem de fornecer no prazo as informações no presente caso negligenciadas pela contribuinte.

Discutiu-se durante a Sessão de Julgamento o critério adotado pela fiscalização para o cálculo da multa aplicada.

Tal como lembrado no voto de lavra do i. Conselheiro Relator, a base legal da exigência encontra-se no artigo 57 da MP 2.158/01_35, combinado com o artigo 16 da Lei 9.779/99, a seguir transcritos.

MP 2.158/01_35

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;

Lei 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.*

A obrigação acessória *sub examine* é a de prestar, mensalmente, até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores, a DIF- Bebidas, tudo conforme disposto na Instrução Normativa SRF nº 325, de 2003.

Art. 2º 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 Receitane, que está disponível no endereço referido no § 2º do art. 1º.

(...) - grifos não originais

Parece correta a interpretação de que as normas contemplam duas possibilidades. A primeira compreende as situações em que as informações são fornecidas fora do prazo e, a segunda, aquelas em que as informações são omitidas. Além de ser esse entendimento que se obtém da interpretação literal da frase *deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos*, hipótese que alberga não somente o atraso, mas também a omissão na prestação exigida, parece-me que, assim determinando, garantiu-se maior consistência lógica à norma, na medida em que, do contrário, fosse apenas o atraso na entrega definido como infração, restaria a omissão mais grave não atingida por qualquer instrumento repressivo.

Aceito isso, ao passo seguinte chega-se a uma questão de grande importância que, parece-me, merece ser criteriosamente analisada. Uma vez que o administrado não apresenta ou apresenta em atraso a declaração correspondente a um determinado período, como deve a administração calcular a multa, considerando que ela é de cinco mil reais por mês calendário.

A aplicação que deu base ao auto de infração parece considerar a multa aplicável para cada mês transcorrido entre a data na qual a informação deveria ser apresentada e a sua efetiva apresentação ou, no caso de falta de apresentação, a data de lavratura do auto de infração correspondente. Assim entendendo, a pena termina por ser aumentada na razão direta da quantidade de meses transcorridos entre a omissão e o termo final, seja ele constituído pela apresentação da declaração tardiamente, ou pela lavratura do auto de infração.

Creio, contudo, que há boas razões para colocar em dúvida o critério utilizado pela fiscalização, se não vejamos.

Conforme comanda o texto da Lei MP 2.158/01_35, o descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos definidos nas Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil acarretará multa de cinco mil reais por mês-calendário.

A Instrução Normativa nº 325/03, pela sua vez, determinou que a DIF-Bebidas deverá ser apresentada mensalmente, até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores.

Ora, uma vez determinado que a obrigação em epígrafe é a de apresentar uma declaração para cada mês-calendário e que a pena de cinco mil reais aplica-se por mês

calendário, por que razão deve-se considerar que o cálculo tenha por base o número de meses transcorridos entre o mês no qual ocorreu a omissão e o termo final?

Parece-me incontroverso que a pena determinada na MP 2.158/01_35 em nenhum momento contemplou a hipótese de que a quantificação fosse feita em razão da quantidade de meses-calendário transcorridos entre uma determinada data, tida como data inicial e outra, considerada a final; ou mesmo da quantidade meses-calendário em atraso.

Fosse essa a intenção do legislador e melhor seria que tivesse determinado sua aplicação por mês-calendário de atraso, ou pelo período transcorrido, para cada mês-calendário, sob pena de remanescerem importantes dúvidas quanto a correta forma de quantificação da pena, especialmente quando se trata de uma obrigação de prestar informações mensalmente e de uma multa por mês-calendário.

Ainda mais, é de se indagar se é possível que uma declaração que deixou de ser apresentada em um determinado mês seja considerada em atraso quando a pessoa jurídica, notadamente, omitiu-se em relação àquele período, sendo adimplente em relação aos demais. Trata-se de uma declaração em atraso ou de uma declaração não apresentada?

Quanto a isso, fica claro que a pena aplicada por mês calendário se destina a coibir a prática de infração reiterada, atingindo de maneira mais gravosa aquele cuja desídia repercutiu em atrasos repetitivos, sanáveis em diversas circunstâncias, mas não resolvidos. Embora não se desconheça tratam-se, cada uma das declarações, de obrigações autônomas, compreendendo, a cada período, um conjunto de informações correspondentes ao mês anterior não contempladas na declaração seguinte, o fato é que, uma vez reconhecida a omissão em relação a um determinado período, não há como ignorar a hipótese de que o foco da ação repressiva do Fisco deva ser direcionado à negligência da obrigação de prestar informações, avaliada à luz do comportamento do administrado e não na similitude das informações contidas em cada uma das declarações. Em outras palavras, embora a declaração prestada no período seguinte não substitua as informações negligenciadas, certamente ela denota comportamento juridicamente adequado a partir daquele momento, desfazendo a conduta que a norma pretendeu apenar.

Essa leitura também conduz à interpretação de que a pena deve ser aplicada para cada mês em relação ao qual as informações não foram prestadas, cessando a contagem no exato momento em que o administrado volta a apresentar a declaração mensal, ainda que reste omissa em relação a determinado período.

Noutro giro, há que se acrescentar que essa leitura do comando contido na norma garante-lhe, também, melhor efeito, pois torna viável a quantificação definitiva da pena nas situações em que a empresa não apresenta a declaração para um determinado período, o que não ocorre se a contagem é ininterrupta, situação em que a demora do Fisco em lavrar o auto de infração termina por produzir a mesma consequência do atraso do contribuinte, qual seja, a majoração do valor da multa.

De se ressaltar que o assunto vem suscitando diversos questionamentos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Para ilustrar, reproduzo a seguir excertos de decisão proferida em primeira instância administrativa, pelo i. Julgador Celso Lopes Pereira Neto, DRJ/REC nº 13624, de 27 de outubro de 2005.

No caso da IN SRF nº 71 de 24/08/2001, que dispõe sobre registro especial para estabelecimentos que realizem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, e institui a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune), a redação do artigo 12 que prevê a aplicação da penalidade, por descumprimento da obrigação acessória, é a seguinte:

“Art. 12. A não apresentação da DIF - Papel Imune, nos prazos estabelecidos no artigo anterior, enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 57 da Medida Provisória No 2.158-34, de 27 de julho de 2001.”

Entendo que são possíveis duas interpretações para o artigo 57 da referida Medida Provisória.

A primeira interpretação seria aquela do “taxímetro”, que ficou expressa em algumas Instruções Normativas, **mas não na IN SRF nº 71/2001**.

Esta interpretação levaria a situações que julgo, no mínimo, inusitadas, pelas razões que passo a expor.

Primeiramente, vale ressaltar que a apresentação da DIF-Papel Imune é obrigatória para as pessoas jurídicas inscritas no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei No 1.593, de 21 de dezembro de 1977, independente de ter havido ou não operação com papel imune no período, segundo estabelece o parágrafo único do artigo 2º da Instrução Normativa nº 159, de 16 /05 /2002, que alterou a IN SRF nº 71/2001.

Ou seja, imediatamente após o término do prazo estabelecido para a apresentação da DIF – Papel Imune, a SRF já teria conhecimento de quais pessoas jurídicas não a apresentaram no prazo, uma vez que todas aquelas, com o registro especial, estariam submetidas a essa obrigação.

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.

Portanto, a questão que se coloca neste julgamento, não é a da legalidade da Instrução Normativa e sim a de sua correta interpretação.

A **segunda interpretação** possível é a de que **cada declaração** que deixe de ser apresentada gerará **uma única multa**, cujo valor não se alterará, independentemente da data em que seja autuado o sujeito passivo, não havendo o crescimento mensal do valor a ser pago, pela mesma infração.

Vale ressaltar, neste momento, que a multa prevista na Medida Provisória foi anterior às Instruções Normativas, que instituíram as declarações e demonstrativos. O legislador não podia prever todas as obrigações acessórias que viriam a ser estabelecidas. O mais comum é que as declarações sejam apresentadas mensalmente, de tal forma que a expressão “por mês-calendário” faria todo o sentido mas, no caso da DIF – Papel Imune, a previsão foi de apresentação trimestral.

Portanto, cada DIF – Papel Imune corresponde a três meses-calendário. Para conciliar a expressão “por mês-calendário” da MP 2.158-35/2001 com o que foi estabelecido na IN SRF nº 71/2001, caberia uma multa de três vezes (três meses-calendário no trimestre) o valor de R\$ 5.000,00 (por mês-calendário), ou seja, R\$ 15.000,00, por declaração, valor reduzido para R\$ 4.500,00, por declaração, no caso de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES.

Diante das possíveis interpretações, creio restar dúvida suficiente sobre a correta interpretação do que está disposto no artigo 12 da IN SRF nº 71/2001.

E o CTN, no inciso IV de seu artigo 112, prevê que:

“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:

I – (...)

II – (...)

III – (...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”(grifei).

No caso em julgamento, a interpretação mais favorável ao acusado, quanto à graduação da penalidade, é aquela que prevê uma multa por declaração não apresentada, sem a alteração mensal de seu valor. Por esta razão, votei pela aplicação de uma multa fixa de R\$ 4.500,00 (a pessoa jurídica é optante pelo SIMPLES), por declaração (DIF – Papel Imune) que deixou de ser apresentada pelo autuado.

Tratando agora do caso concreto, tem-se que a recorrente deixou de apresentar as declarações no período de junho a dezembro do ano de 2003, fazendo-o somente em 31 de maio de 2004.

A mesma linha de raciocínio até aqui esposada, sugerindo o foco na negligência da obrigação de prestar informações e não na quantidade de meses transcorridos entre supostas datas de início e de fim, conduz ao entendimento de que o cálculo, no presente caso, seja feito considerando-se os meses nos quais o contribuinte inadimpliu a obrigação de prestar as informações mensais, ou seja, de junho a dezembro do ano de 2003, aplicando-se a multa uma só vez para cada período negligenciado.

Por todo o exposto, sendo apenas nestes particular minha discordância em relação ao voto proferido pelo 1.º Conselheiro Relator do litígio, VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário apresentado pela recorrente, mantendo a

exigência de multa pela não apresentação da DIF - Bebidas no prazo estabelecido, uma única vez para cada mês informado no auto de infração pela autoridade autuante.

Sala das Sessões, em 28 de julho de 2010.

Ricardo Paulo Rosa.

CÓPIA