



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

Processo nº 10882.000542/2005-71
Recurso nº 246.537 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.199 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2009
Matéria DIF - Papel Imune
Recorrente TEK FORMULÁRIOS E GRÁFICA LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/01/2003, 30/04/2003, 31/07/2003, 31/10/2003, 31/01/2004, 30/04/2004, 31/07/2004

DIF-PAPEL IMUNE. ENTREGA INTEMPESTIVA. SANÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI 11.945/09, ART. 1º, §4º.

O artigo 1º, §4º, da Lei nº 11.945/09, veicula norma sancionatória específica e, ao mesmo tempo, menos gravosa que a estabelecida na MP nº 2.158-35, artigo 57, inciso I, para a hipótese de entrega em atraso da DIF-Papel Imune, penalidade esta correspondente a R\$5.000,00 (cinco mil reais) por declaração omitida ou, sendo o infrator micro-empresa ou empresa de pequeno porte, a R\$2.500,00. Retroatividade da sanção benigna prevista no artigo 106, II, c do CTN.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa pela falta ou atraso na entrega da DIF-papel imune em função do princípio da retroatividade benigna aplicado ao art. 1º, § 4º, II da Lei nº 11.945/2009, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Marcos Tranchesí Ortiz - Relator

EDITADO EM 27/01/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 2 de março de 2005 para lançamento de multa pelo atraso na entrega da “Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF-Papel Imune”, referentes aos seguintes trimestres, nos seguintes valores:

Trimestre	Valor
4º/2002	R\$39.000,00
1º/2003	R\$34.500,00
2º/2003	R\$30.000,00
3º/2003	R\$25.500,00
4º/2003	R\$21.000,00
1º/2004	R\$16.500,00
2º/2004	R\$12.000,00
Total	R\$178.500,00

Impugnado o lançamento (fls. 43/70), foi ele mantido pela DRJ/Ribeirão Preto-SP (fls. 74/78). Sobreveio, então, tempestivo recurso voluntário (fls. 82/106), no qual se deduz: (i) violação ao princípio da legalidade, já que a entrega da DIF é obrigação instituída por instrução normativa; (ii) caráter supostamente confiscatório da pena, em ofensa ao artigo 150, IV, da CF/88; (iii) violação ao princípio da proporcionalidade, pois o valor da multa é fixo; (iv) não-incidência do art. 10 da IN/SRF nº 71/01, em razão da inexistência de operações imunes nos períodos objeto da autuação, e (v) ilegitimidade da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros.

Eis, em síntese, o relato.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz, Relator

1. Criação de Obrigação Acessória via Instrução Normativa – Possibilidade.

Segundo o art. 16 da Lei nº 9.779/99, “*competê 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*”.

Muitos enxergam no dispositivo uma “lei instituidora” de todas as obrigações acessórias relativas a tributos federais. Confira-se:

*“De fato, desnecessário discorrer sobre a necessidade de lei, pois ela existe. A Lei 9.779/99 autoriza a instituição de obrigações acessórias pela Secretaria da Receita Federal”.
(STJ, REsp nº 1.105.947-PR. Rel. Min. Herman Benjamin)*

Não creio que seja assim. Referida norma não institui obrigação alguma, apenas pretende autorizar que o Executivo o faça. Não torna prejudicada a questão da “necessidade de lei”.

A entrega da DIF é uma obrigação tributária acessória instituída por norma infralegal, qual, a IN/SRF nº 71/02. Insta, pois, saber se esse veículo normativo ostenta tal prerrogativa. Podem instruções normativas criar uma obrigação tributária acessória, ou assistem apenas disciplinar obrigações previamente instituídas por lei?

Penso que podem.

A chamada “estrita legalidade” reclamada pelo art. 150, I da CR aplica-se exclusivamente à instituição e majoração de tributos, leia-se, de obrigações tributárias principais. A exigência constitucional de lei em sentido estrito – isto é, lei como produto da atividade originária, direta e imediata do Poder Legislativo – dirige-se à obrigação principal.

O Código Tributário Nacional, desincumbindo-se da tarefa de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II), afasta qualquer dúvida a respeito. Segundo o seu artigo 113, §2º, a obrigação acessória “*decorre da legislação tributária*”, a qual abrange, conforme o art. 96, “*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 eles pertinentes*”.

Coerentemente, o art. 115 do CTN define o fato gerador da obrigação acessória como “*qualquer situação que, na forma da legislação aplicável...*”, ao passo que o art. 114 que o antecede define o fato gerador da obrigação principal como “*situação definida em lei*”.

Tenho que não foi inadvertido nem indiferente, mas sim consciente e útil o manuseio das expressões distintas lei e legislação nos textos positivos transcritos. A intenção indisfarçada é a de dispensar regras distintas à criação de obrigações principal e acessória, afetando apenas a primeira à legalidade estrita.

Hugo de Brito Machado sufraga a mesma exegese:

“É certo que a lei faz parte da legislação tributária e está indicada em primeiro lugar no elenco dos atos normativos indicados no art. 96, entretanto, como a legislação, ali definida, abrange outros atos normativos, não há como se possa sustentar que somente a lei pode criar obrigações acessórias.

Preferimos, portanto, admitir que o Código Tributário Nacional autoriza a criação de obrigações acessórias por outros atos normativos, além da lei”. (in Revista Dialética de Direito Tributário nº 96/32)

Da mesma forma, a jurisprudência prevalecente no STJ e nos TRFs:

“Neste ponto, a indagação que surge é se a instituição de obrigação tributária exige lei em sentido estrito. O artigo 113 do CTN define que obrigação tributária pode ser principal ou acessória (...) E o conceito de legislação tributária é delineado nos arts. 96 e 100 do mesmo diploma legal (...). A conclusão que decorre da análise dos dispositivos mencionados é a de que não há necessidade da lei em sentido estrito para o estabelecimento de obrigação acessória”. (STJ, 1ª T. Resp nº 1.035.244. Rel. Min. José Delgado. j. 20.5.08)

“A Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – DIMOB é uma obrigação tributária acessória e como tal decorre da legislação tributária, na forma dos artigos 113, §2º, e 115 do CTN, estando nela compreendidos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (...). A instituição da DIMOB através da Instrução Normativa SRF nº 304/2003 não viola o princípio da legalidade”. (TRF4, 3ª T. AMS nº 2003.51.01.012428-9. Rel. Des. Paulo Barata. j. 4.11.08)

O Fisco pode, pois, instituir obrigações acessórias por autorização direta dos arts. 96, 113 e 115 do CTN, sendo, inclusive, desnecessária a repetitiva previsão do art. 16 da Lei nº 9.779/99 transcrita linhas acima.

Aliás, não apenas a DIF, mas inúmeras outras declarações muito mais importantes e frequentes têm berço meramente infralegal, como é o caso da DCTF, instituída pela IN/SRF nº 129/86.

Rejeito, por tudo isso, o argumento de violação o princípio da legalidade.

2. Violação ao Princípio do Não-Confisco – Inaplicabilidade.

Afasto, também, qualquer suspeita de violação ao princípio do não-confisco, já por entendê-lo inaplicável às multas tributárias. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, o conceito de confisco conecta-se com o da capacidade contributiva; onde termina esta, inicia-se aquele:

“Quando se emprega a capacidade contributiva como critério para a graduação da tributação, a questão se resume a saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação; no primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se de aptidão econômica, i.e., a capacidade de ser contribuinte”. (in Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico. 2002. Tese para Titularidade do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002, p.342).

Sucede que a capacidade contributiva – e, pois, o confisco – pauta unicamente a instituição de tributos, não de multas.

Nesse sentido, as doutrinas de Estevão Horvath e Hugo de Brito Machado, respectivamente:

“É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade”. (O Princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114)

“À questão de saber se o princípio do não-confisco aplica-se às multas fiscais nossa resposta é negativa (...) Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória”. (Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. Dialética. São Paulo: 2001, p. 105).

Não se há de cogitar violação ao princípio do não-confisco, o que, ademais, pressuporia o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 57, I da MP nº 2.158-35, iniciativa vedada pelo art. 62 do Regimento do CARF.

3. Majoração da Multa pelo Tempo de Atraso – Possibilidade.

Indaga-se, ainda, se a multa punitiva aplicada no descumprimento de obrigações acessórias pode ser agravada conforme se prolongue no tempo a mora do contribuinte. Colhe-se, na jurisprudência, pronunciamentos contrários à legalidade deste chamado “efeito taxímetro”, ao argumento de que o fato punível é apenas um – qual seja, a não-apresentação de declaração –, que não se repete a cada mês que se encerra. Nesse sentido:

“A omissão de entrega de declaração não pode ser computada de forma cumulativa, considerando que foi apenas um ato (qual seja, a não-apresentação da declaração DIF-Papel Imune na data prevista) a infração ensejadora da multa aplicada, que não pode ser considerada como repetida a cada mês seguinte”. (TRF4, 2ª Turma. AC nº 2007.72.02.004108-2/SC, Rel. Des. Marciane Bonzanini, j. 2.12.08)

Não comungo essa premissa conceitual. Entendo, ao contrário, que a graduação da multa de acordo com a extensão do atraso no cumprimento da obrigação acessória é a que melhor atende ao princípio da isonomia.

Acerca deste princípio, Celso Antônio Bandeira de Mello fala de uma necessária “relação de pertinência” entre uma dada situação discriminada e o respectivo fator de discrimen. Para o grande constitucionalista, *“o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica – a dizer, o fator de discriminação – pode ser qualquer elemento radicado neles; todavia, necessita, inarredavelmente, guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras, a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita”* (in *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 38).

Ora, para as prestações sancionatórias, o fator de discrimen há de ser a gravidade da infração cometida, seja em relação ao grau de culpabilidade do agente

(intensidade da negligência, imperícia ou imprudência com que agiu na consecução do ilícito), seja em relação à extensão do dano causado a partir do seu ato ilícito.

Nesse sentido, a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho:

*“A idéia central do princípio da isonomia é a equivalência de consequência, isto é, onde as condições são iguais as consequências devem ser iguais. (...). Em matéria de sanções tributárias, o princípio da igualdade não pode deixar de ser considerado. A imposição de penalidades não pode fugir à regra da igualdade, cominando-se penas idênticas para infrações iguais e variando-se as repressões à proporção que difiram ou se agravem as infrações” (in *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 86).*

Em se tratando de cumprimento atrasado de uma obrigação tributária acessória, a intensidade da culpa varia justamente de acordo com o lapso temporal do atraso; quanto maior o atraso, mais negligente revela-se o contribuinte. Da mesma forma, maiores serão os danos (transtorno à fiscalização) quanto mais atrasado for o cumprimento da obrigação.

Enfim, parece-me antiisonômico que atrasos de um dia e de dois anos sejam sancionados da mesma forma.

4. Ausência de Operações Imunes – Não-Incidência do art. 10 da IN/SRF nº 71/01

O art. 1º da IN/SRF nº 71/01 obriga todas as gráficas que realizarem operações com papel imune a obter o “registro especial” perante a Receita Federal; já o art. 10 impõe a todas as pessoas referidas no art. 1º a obrigação de entrega periódica da DIF-Papel Imune.

Assim, todas as gráficas que obtêm o registro especial ficam doravante obrigadas à entrega da DIF-Papel.

Deve-se, contudo, encarecer a exegese teleológica quando se trata de obrigações acessórias. Afinal, tais obrigações não passam de instrumentos – daí a denominação de obrigações instrumentais – para a consecução da finalidade de contribuir para a administração tributária. É o que diz o art. 113, §2º do CTN.

A obrigação acessória somente se valida se guardar utilidade, pertinência e interesse com o ofício de arrecadar e fiscalizar obrigações tributárias principais.

A ênfase finalística proposta redundaria numa hermenêutica mais restritiva à obrigação acessória em análise. Se, embora portador de registro especial, o contribuinte simplesmente não realiza operações – de entrada e saída – imunes em um determinado trimestre, a obrigação de entrega da DIF naquele período torna-se excessiva, inútil, despropositada.

Em abono à exegese aqui sustentada, o §1º do art. 1º da IN dispõe que o registro especial será concedido à gráfica que “adquire com imunidade tributária” papel destinado à impressão. Ora, a contrario sensu, se a aquisição não ocorre com imunidade, o registro e a entrega da DIF não são necessários.

Em verdade, mesmo não havendo aquisições de papel com imunidade no período, a entrega da DIF preserva sua utilidade – e, pois, sua validade – caso a gráfica tenha

realizado operações de saída com imunidade. Agora, se tampouco operações de saída imunes ocorreram no período, há de se ter por desnecessária a entrega da DIF.

O Judiciário já se pronunciou neste sentido:

“A obrigação de apresentar a DIF-Papel Imune é imposta aos fabricantes, aos distribuidores, aos importadores, às empresas jornalísticas ou editoras e às gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

No caso em tela, a autora não realizou operação com papel imune no período em que deixou de apresentar a declaração, não se enquadrando, portanto, nas pessoas descritas no art. 1º da IN SRF nº 71/01” (TRF4. 1ª Turma. AC nº 2007.70.00.010740-0/PR. Rel. Des. Vilson Darós. j. 17.6.90)

Portanto, se o contribuinte – a seu ônus – demonstra satisfatoriamente que não realizou no trimestre *nenhuma operação imune de entrada e de saída de papel*, entendendo não incidente o art. 10 da IN/SRF nº 71/01 e, por óbvio, inaplicável a multa cominada pelo seu descumprimento.

Não é o que se passa *in casu*. A recorrente alegou não ter realizado operações com papel imune sem, contudo, demonstrar haver adquirido somente papel tributado nos trimestres objetos da autuação.

Entendo, pois, que a recorrente estava sujeita à obrigação acessória prevista no art. 10 da IN/SRF nº 71/01.

5. Art. 57, I da MP nº 2.158/35 e Art. 1º, §4º, II da Lei nº 11.945/09 – Retroação da Lei Mais Benigna.

A multa lançada foi liquidada sob os parâmetros do art. 57 da MP nº 2.158-35, *in verbis*:

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

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

Afigurava-se-me obscuro e ambíguo o texto legislado. O Fisco interpreta a passagem “por mês-calendário” como “por mês-calendário em atraso”.

É uma exegese possível, mas não a única. A passagem poderia perfeitamente referir a “mês-calendário omitido”. Por que não?

Em pelo menos uma oportunidade, a jurisprudência aderira a essa perspectiva interpretativa:

“Essa norma previu a aplicação da multa de R\$5.000,00 para a hipótese de informações ou esclarecimentos que devam ser fornecidos mensalmente, como comumente ocorre. Assim, para cada mês-calendário omitido, incidiria a multa de R\$5.000,00. Mas essa multa é única, ou seja, não incide por mês de atraso (...). Se a multa incidisse repetidamente, a lei não a fixaria ‘por mês calendário’ e sim ‘por mês de atraso’ ”. (TRF4, 2ª Turma. AI nº 2007.04.00.011047-0/SC. Rel. Des. Antonio Albino Ramos de Oliveira. j. 18.9.07)

Ante a imprecisão legal acerca dos efeitos da penalidade aplicada, seria de se optar pela interpretação mais benéfica ao contribuinte, a teor do art. 112 do CTN:

“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: (...) II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”.

No caso dos autos, a hermenêutica mais benéfica ao recorrente seria aquela que fixa a multa de R\$5.000,00 (cinco mil reais) “por mês-calendário omitido”; assim, sendo trimestral a DIF, cada declaração intempestivamente entregue redundaria em uma multa de R\$15.000,00 (quinze mil reais) – reduzida para R\$4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais) por se tratar de empresa enquadrada no “Simples”, conforme parágrafo único do art. 57 da MP nº 2.158-35 – independentemente da extensão da mora.

Todavia, em 15 de dezembro de 2008, sobreveio norma legal sancionatória posterior e especial relativamente ao art. 57 da MP nº 2.158-35. Trata-se do art. 1º, §4º, inciso II da MP nº 451/08, convertida na Lei nº 11.945/09. Eis a nova dicção legal:

“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.

(...)

§ 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:

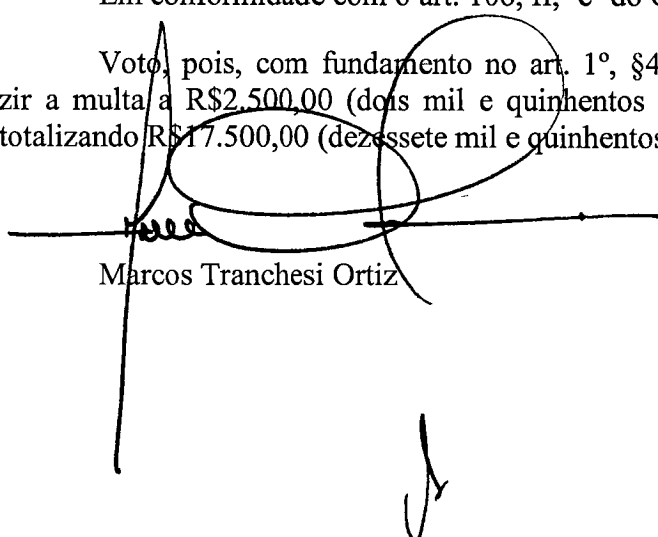
I - 5% (cinco por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais) e não superior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), do valor das operações com papel imune omitidas ou apresentadas de forma inexata ou incompleta; e

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”.

Sob a nova disciplina legal, cada DIF intempestivamente entregue importa em multa (i) de R\$2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) para “MEs” e “EPPs” e (ii) de R\$5.000,00 (cinco mil reais) para demais empresas. A nova sanção resulta mais benigna que aquela veiculada no art. 57 da MP nº 2.158-35, mesmo se cotejada com a exegese acima proposta para o dispositivo da MP.

Em conformidade com o art. 106, II, ‘c’ do CTN, há de prevalecer a nova lei.

Voto, pois, com fundamento no art. 1º, §4º, inciso II da Lei nº 11.945/09, para reduzir a multa a R\$2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) por DIF-Papel Imune não entregue, totalizando R\$17.500,00 (dezesete mil e quinhentos reais).


Marcos Tranches Ortiz

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, ____/____/____.

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ Apenas com Ciência;

☐ Com Recurso Especial;

☐ Com Embargos de Declaração;

☐ _____

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional (identificação e assinatura)