

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

Processo nº 10935.000331/2005-75
Recurso nº 240.055 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.197 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2009
Matéria DIF - Papel Imune
Recorrente IMPRIMAIS GRÁFICA E EDITORA LTDA.
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2003, 2004

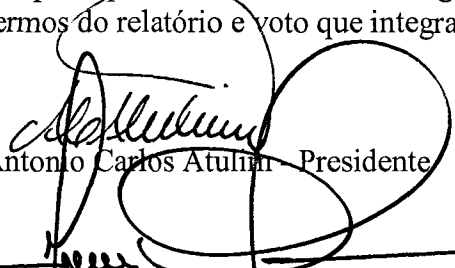
Ementa: DIF-PAPEL IMUNE. ENTREGA INTEMPESTIVA. SANÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI 11.945/09, ART. 1º, §4º.

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 Tranches 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 Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Auto de Infração lavrado em 14 de fevereiro 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
1º/2003	R\$33.000,00
2º/2003	R\$28.500,00
3º/2003	R\$24.000,00
4º/2003	R\$19.500,00
1º/2004	R\$15.000,00
2º/2004	R\$10.500,00
Total	R\$130.500,00

Impugnado o lançamento (fls. 27/30), foi ele mantido, por maioria de votos, pela DRJ/Porto Alegre-RS (fls. 44/54). Sobreveio, então, tempestivo recurso voluntário (fls. 62/74), 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; e (iii) que o dispositivo que estipula a sanção – artigo 57, da MP nº 2.158-35/01 – fora incorretamente interpretado pela autoridade fiscal como se a pena nele prevista pudesse ser aplicada reiteradas vezes, enquanto perdurasse a omissão no cumprimento da obrigação acessória.

Eis, em síntese, o relato.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

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

Segundo o art. 16 da Lei nº 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*”.

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 assistelhes 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:

J

[Assinatura]

“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).

Sucedee 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).

Pois se, por um lado, o princípio de não-confiscatoriedade é insuscetível de agressão pelas penalidades aviadas pela legislação tributária, por outro, acolher o argumento pressuporia reconhecer a inconstitucionalidade do artigo 57, I, da MP nº 2.158-35, iniciativa esta vedada pelo artigo 62, do Regimento Interno do CARF.

3. 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.

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 à 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

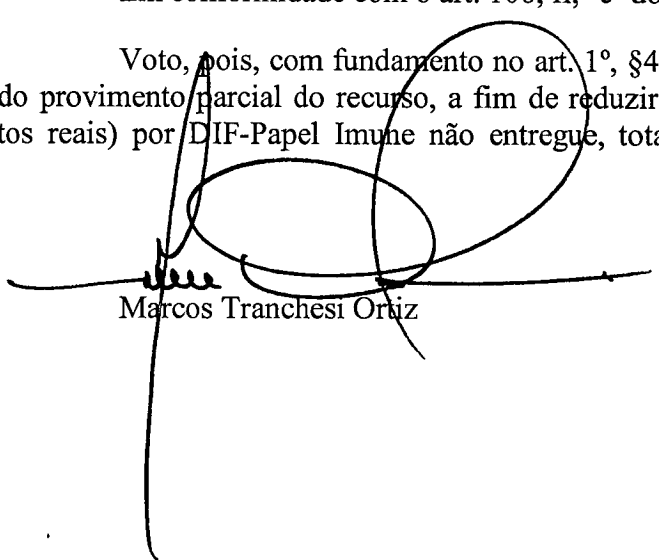


II - de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) para micro e pequenas empresas e de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) para as demais, independentemente da sanção prevista no inciso I deste artigo, se as informações não forem apresentadas no prazo estabelecido”.

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, no sentido do provimento parcial do recurso, a fim de reduzir a multa a R\$2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) por DIF-Papel Imune não entregue, totalizando R\$15.000,00 (quinze mil reais).



Marcos Tranchesi 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)