



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

Processo nº 11516.000566/2005-61
Recurso nº 138.149 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.002 – 2ª Turma Especial
Sessão de 10 de março de 2009
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente JC DIAS GRÁFICA E EDITORA LTDA. ME
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2003, 2004

OBRIGAÇÕES ASSESSÓRIAS. DIF PAPEL IMUNE. INSTITUIÇÃO POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE DA NORMA QUE INSTITUI PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

Nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Neste conceito estão compreendidas as instruções normativas expedidas por autoridade administrativa competente (art. 96 do CTN), razão pela qual não há qualquer ilegalidade na instituição da Dif - papel imune por meio da Instrução Normativa nº 71/2001.

As sanções previstas neste diploma legal encontravam fundamento de validade no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que expressamente previu as sanções pecuniárias aplicáveis pelo descumprimento das obrigações acessórias relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

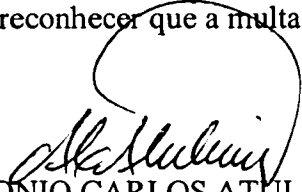
Aplica-se, retroativamente, ao ato ainda não definitivamente julgado, a norma que prevê penalidade mais benéfica que a prevista ao tempo de sua prática.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

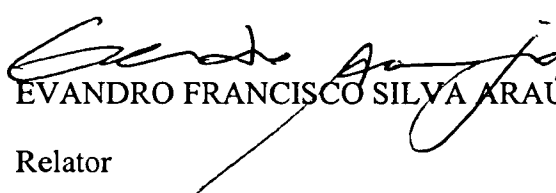
ACORDAM os membros da Segunda Turma Especial da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento

parcial ao recurso para reconhecer que a multa pela falta da entrega da DIF-Papel imune incide uma única vez.



ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente



EVANDRO FRANCISCO SILVA ARAÚJO

Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Adélcio Salvalágio.

Ausente o Conselheiro Ivan Allegretti.

Relatório

Por bem descrever os fatos transcrevo o relatório da decisão recorrida:

“Trata-se de aplicação de multa referente ao atraso na entrega da DIF – Declaração de Informações – Papel Imune.

Alegou-se, em síntese, (1) a ausência de previsão legal da penalidade aplicada, (2) a perda da eficácia da MP 2.158-34/2001, além de (3) questões de natureza constitucional (3.1) formais, tal qual a impossibilidade de medida provisória regular matéria tributária e (3.2) materiais, como a delegabilidade de matéria reservada à lei complementar, ou seja, obrigação tributária, a afronta aos princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária e o caráter confiscatório da cobrança.”

A DRJ em Porto Alegre - RS, julgou procedente o lançamento pelo acórdão assim ementado:

“DIF-PAPEL IMUNE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INSTITUIÇÃO POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Neste conceito estão compreendidas as instruções normativas expedidas por autoridade administrativa competente (art. 96 do CTN), razão pela qual não há qualquer ilegalidade na instituição da Dif - papel imune por meio da Instrução Normativa nº 71/2001.

As sanções previstas neste diploma legal encontram fundamento de validade no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que expressamente previu as sanções pecuniárias aplicáveis pelo

descumprimento das obrigações Acessórias relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.”

Inconformada, a recorrente apresenta recurso voluntário, aduzindo, preliminarmente, que apresenta bem para arrolamento como garantia recursal de admissibilidade, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72. No mérito, em síntese, alega a ausência de previsão legal da penalidade aplicada, de seu caráter confiscatório, e de sua afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Requer a reforma da decisão de primeira instância e o cancelamento do auto de infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro EVANDRO FRANCISCO SILVA ARAÚJO, Relator

O recurso atende os requisitos formais de admissibilidade e dele conheço.

O exame da preliminar de admissibilidade por garantia recursal está prejudicado face a dispensa de arrolamento de bens e direitos pelo Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 9, de 5 de junho de 2007.

No mérito, a Segunda Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes ao examinar a matéria, em Sessão de 22 de novembro de 2007, se pronunciou, a unanimidade, pelo Acórdão nº 202-18.526:

“Ementa: DIF-PAPEL IMUNE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INSTITUIÇÃO POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Neste conceito estão compreendidas as instruções normativas expedidas por autoridade administrativa competente (art. 96 do CTN), razão pela qual não há qualquer ilegalidade na instituição da DIF – papel imune por meio da Instrução Normativa nº 71/2001.

As sanções previstas neste diploma legal encontram fundamento de validade no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que expressamente previu as sanções pecuniárias aplicáveis pelo descumprimento das obrigações acessórias relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Recurso negado.”

Por pertinente, transcrevo trecho do voto do Conselheiro Gustavo Kelly

Alencar:

“O art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispõe que ‘A obrigação acessória decorre da legislação tributária’. Como consabido, 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 eles pertinentes (art. 96 do CTN). Assim, não somente atos normativos podem instituir obrigações acessórias, como o fazem, e muito, há quarenta anos!

'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.'

Neste mesmo sentido (e não poderia ser outro), a jurisprudência:

'TRIBUTÁRIO - DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS - DIMOB - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - INSTITUIÇÃO POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA - POSSIBILIDADE - QUEBRA DO SIGILO DE TERCEIROS - INOCORRÊNCIA - IN Nº 304-SRF - Nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Neste conceito estão compreendidas as instruções normativas expedidas por autoridade administrativa competente, razão pela qual não há qualquer ilegalidade na instituição da Dimob por meio da Instrução Normativa nº 304-SRF. - As sanções previstas neste diploma legal encontram fundamento de validade no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que expressamente previu as penas pecuniárias aplicáveis pelo descumprimento das obrigações acessórias relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. - O art. 4º da referida instrução não criou novo tipo penal. A norma ali insculpida tem caráter meramente informativo, servindo de alerta ao seu destinatário quanto à gravidade da infração decorrente da inobservância dos preceitos nela estabelecidos. - Não há que se falar em quebra do sigilo de terceiros, uma vez que os dados disponibilizados por meio da Dimob estarão acobertados pelo sigilo fiscal, a exemplo de todas as demais informações prestadas ao Fisco. - Apelação improvida.' (TRF 5ª R. - AMS 2003.84.00.003983-7 - (86233) - RN - 1ª T. - Rel. Des. Fed. Francisco Wildo Lacerda Dantas - DJU 16.06.2005 - p. 668)

Quanto à eficácia da multa aplicada, temos que a base legal prevista pelo art. 12 da Instrução Normativa nº 71/2001, é a prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-34:

'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.'

O art. 57 em comento previa a imposição das seguintes multas:



'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;

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.'

As relações jurídicas reguladas pela aludida medida provisória foram convalidadas pela Medida Provisória nº 2158-35/2001, art. 91:

'Art. 91. Ficam convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001.'

Por sua vez, a Medida Provisória nº 2158-35 manteve o mesmo texto na imposição da multa em apreço:

'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;

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.'

Assim, a Instrução Normativa nº 71/2001 firmou a sanção para o descumprimento da obrigação acessória de 'não-apresentação da DIF – Papel Imune': a aplicação da multa de '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'. Tal sanção era veiculada por meio da Medida Provisória nº 2.158-34/2001. Com a edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, restaram convalidados os atos praticados com base na versão anterior e,

especificamente, ficou mantida a sanção prescrita para o descumprimento da obrigação acessória de 'não-apresentação da DIF – Papel Imune'.

À vista do exposto, não procede a alegação de que inexistiria a base legal na imposição da multa, uma vez que a multa foi mantida pela Medida Provisória nº 2158-35, a qual permanece em vigor.

Já as questões de natureza constitucional podem ser resolvidas de dois modos. Por primeiro, saliento que a multa aplicada possui base legal. No conflito entre leis aplica-se o disposto no art. 2º, § 1º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942:

'Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.'

Desse modo, no plano da legalidade, é aplicável a legislação impositiva da multa (Lei nº 8.981/95, art. 88, c/c a Lei nº 9.532/97, art. 27), por ser posterior ao CTN.

Sob outro aspecto, a questão, para ser conhecida, demandaria a possibilidade de ser realizado controle repressivo de constitucionalidade pela Administração Pública. Uma vez que a legislação que prevê a multa é posterior ao CTN, para afastá-la seria necessário entendê-la inaplicável, face à necessidade de lei complementar para regular a matéria, decorrente do art. 146 da Constituição:

'Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.'*

Porém, friso ser esta questão atinente ao controle repressivo de constitucionalidade, e o faço em razão do entendimento por vezes professado pelo Conselho de Contribuintes de que o mesmo pode negar eficácia à lei ordinária por esta afrontar a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional, doravante nominado de CTN).

O Superior Tribunal de Justiça, examinando a questão (afronta de lei ordinária frente ao CTN) e seguindo posição firmada pelo



Supremo Tribunal Federal, considerou que, por ser tal matéria respeitante ao controle repressivo de constitucionalidade (afronta de lei ordinária ao CTN significa que a lei ordinária usurpou a competência reservada pela Constituição Federal à lei complementar, incorrendo em inconstitucionalidade formal por afronta ao art. 146 da Constituição Federal), não lhe é dada competência constitucional para apreciá-la via recurso especial (não obstante ser possível ao STJ apreciar a matéria em decorrência do permissivo do art. 97 da Constituição Federal, por sua Corte Especial, no controle incidental), como referido nos seguintes acórdãos:

'TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA – LUCROS NÃO DISTRIBUÍDOS – LEI Nº 7.713, DE 1988, ART. 35 – CTN., ART. 43

I – O exame da compatibilidade entre o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22.12.1988, e do art. 43 do Código Tributário Nacional, envolve o princípio da hierarquia das Leis, de índole constitucional, matéria que não se inclui no âmbito do Recurso Especial.

III – Embargos de divergência conhecidos e recebidos.' (STJ – ERESP 90266 – CE – 1ª S. – Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro – DJU 30.06.1997 – p. 30826)

'TRIBUTÁRIO – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – CORREÇÃO MONETÁRIA – 1. EXAME DA LEGALIDADE. ARTIGO 30, § 1º, DA LEI Nº 7.730, DE 1989 – ARTIGO 30, CAPUT, DA LEI Nº 7.799, DE 1989 –

...(omissis)...

2. EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE – A eventual contrariedade do artigo 30, § 1º, da Lei nº 7.730, de 1989, com o artigo 43 do Código Tributário Nacional não pode ser examinada no âmbito do recurso especial; trata-se de matéria própria de recurso extraordinário, porque, a ser demonstrado, no caso, que lei ordinária usurpou competência reservada pela Constituição Federal, incide ela em inconstitucionalidade e não em mera ilegalidade, segundo os iterativos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal.

Recurso especial não conhecido.' (STJ – REsp 98578 – RS – 2ª T. – Rel. Min. Ari Pargendler – DJU 30.06.1997 – p. 30978)(grifou-se)

Porém, a matéria referente à constitucionalidade de leis não pode ser conhecida pela Administração Pública, pois é princípio assente na doutrina pátria que os órgãos administrativos não podem negar aplicação a leis regularmente emanadas do Poder competente, que gozam de presunção natural de constitucionalidade, presunção esta só elidida pelo Poder Judiciário. Caso se manifestasse a Administração Pública a respeito da constitucionalidade de leis ou atos normativos por ela próprio emanados, estaria configurada uma invasão na



esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário, ferindo assim a independência dos Poderes da República, preconizada no art. 2º da Carta Magna. Ampla digressão sobre o assunto é realizada no anexo I desta decisão.”

Ao exposto devo acrescentar que em sessão plenária do Segundo Conselho de Contribuintes, em 18 de setembro de 2007, foi aprovada a Súmula nº 2 com a seguinte redação:

“O Segundo de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”

Cabe, no entanto, considerar a edição da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008, que assim dispõe sobre a matéria:

“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; e

II - adquirir o papel a que se refere a alínea ‘d’ do inciso VI do art. 150 da Constituição para a utilização na impressão de livros, jornais e periódicos.

§1º A comercialização do papel a detentores do Registro Especial de que trata o caput faz prova da regularidade da sua destinação, sem prejuízo da responsabilidade, pelos tributos devidos, da pessoa jurídica que, tendo adquirido o papel beneficiado com imunidade, desviar sua finalidade constitucional.

§2º O disposto no § 1º, aplica-se também para efeito do disposto no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no § 2º do art. 2º e § 15 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no § 10 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

§3º Fica atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil competência para:

I - expedir normas complementares relativas ao Registro Especial e ao cumprimento das exigências a que estão sujeitas as pessoas jurídicas para sua concessão;

II - estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação da correta destinação do papel beneficiado com imunidade, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da sua comercialização e importação.

§4º O não-cumprimento da obrigação prevista no inciso II do § 3º sujeitará a pessoa jurídica às seguintes penalidades:



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

II - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), independentemente da sanção prevista no inciso I, se as informações não forem apresentadas no prazo estabelecido.

§5º Apresentada a informação fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, a multa de que trata o inciso II do § 4º será reduzida à metade.” (grifei)

É de se notar que no dispositivo legal acima transcrito, especificamente no inciso II do § 4º não consta a expressão “*por mês*”, interpretando-se que a penalidade será aplicada uma única vez para cada evento, no caso concreto, uma vez para cada declaração não entregue no prazo estabelecido, ou seja, a nova legislação tratou de forma mais benéfica ao contribuinte que descumpriu a obrigação assessoria, devendo ser aplicada retroativamente, conforme dispõe o art. 106 do CTN, *verbis*:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I -;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a);

b);

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Assim, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a recorrente do pagamento das multas aplicadas conforme discriminado a seguir:

DECLARAÇÃO NÃO ENTREGUE NO PRAZO	VALOR LANÇADO (R\$)	VALOR MANTIDO (R\$)	VALOR EXONERADO (R\$)
2º trimestre de 2003	27.000,00	1.500,00	25.500,00
3º trimestre de 2003	22.500,00	1.500,00	21.000,00
4º trimestre de 2003	18.000,00	1.500,00	16.500,00

Sala das Sessões, em 10 de março de 2009.


EVANDRO FRANCISCO SILVA ARAÚJO