



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 13851.000231/2005-67
Recurso nº 141.007 Voluntário
Matéria Auto de Infração (multa pela falta de entrega da DIF-Papel Imune)
Acórdão nº 203-13.673
Sessão de 03 de dezembro de 2008
Recorrente EDITORA E GRÁFICA SÃO MARCOS DE BORBOREMA LTDA.
Recorrida DRF-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 31/10/2002, 31/01/2003, 30/04/2003, 31/07/2003, 31/10/2003, 30/01/2004, 30/04/2004, 31/07/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA Nº 2.

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

NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração que, de maneira correta, subsume o fato às normas legais que dele tratam, aplicando a penalidade correspondente pelo descumprimento de obrigação acessória.

MULTA REGULAMENTAR. DIF - PAPEL IMUNE

A falta e/ ou o atraso na apresentação da Declaração Especial de Informações relativas ao controle de papel imune a tributo - DIF-Papel Imune, pela pessoa jurídica obrigada, sujeita o infrator à multa regulamentar nos termos da legislação tributária vigente.


PENALIDADE. LEI TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO

Em face da duplicidade de interpretação de lei tributária, aplica-se aquela que comine penalidade menos onerosa ao sujeito passivo.

Recurso provido em parte.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

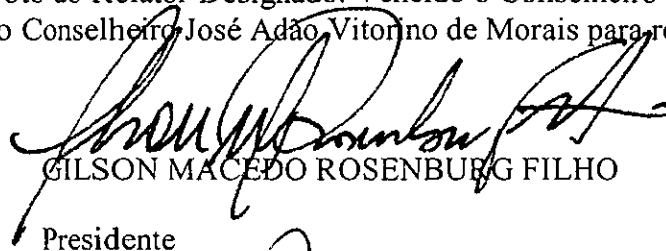
Brasília, 03, 04, 09

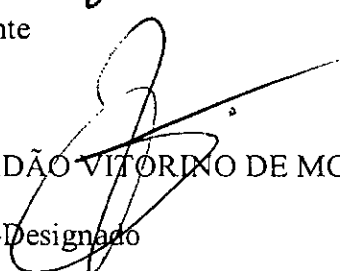

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

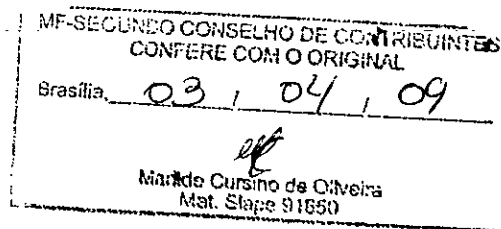
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, afastou-se a prejudicial de nulidade.

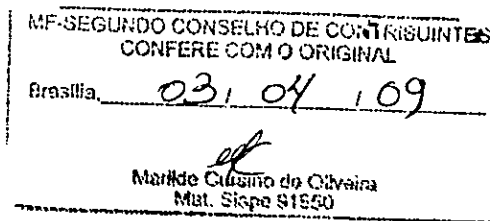
Vencido o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva; e II) reduziu-se a multa aplicada, nos termos do voto do Relator-Designado. Vencido o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho (Relator). Designado o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes para redigir o voto vencedor.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente


JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.





Relatório

Trata-se de auto de infração cientificado ao sujeito passivo em 05/04/2005 por meio do qual foi constituído crédito tributário relativo à Multa, calculada à razão de R\$ 1.500,00 por mês de atraso da entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune), que, no caso da autuada, correspondeu a, respectivamente, vinte e sete, vinte e quatro, vinte e um, dezoito, quinze, doze, nove, e seis meses, e, portanto, atingiu a R\$ 198.000,00, visto que, vencidos os prazos de entrega, respectivamente, em 31/10/2002, 31/01/2003, 30/04/2003, 31/07/2003, 31/10/2003, 31/01/2004, 30/04/2004, e em 31/07/2004, a empresa ainda não havia procedido à mesma até a data da lavratura do presente documento, que ocorreu em fevereiro de 2005.

O enquadramento legal da infração foi o artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.680, de 1979, c/c o artigo 10 (sic), e artigo 1º da IN SRF nº 70, de 1991; art. 507 e parágrafo único, c/c art. 368 do Decreto nº 4.544, de 2002.

Na impugnação, a autuada, preliminarmente, suscitou a **nulidade** do auto de infração sob a alegação de que os dispositivos do RIPI/2002 invocados pelo Fisco não estão de acordo com os valores apostos no procedimento fiscal, o que restaria em infração ao disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Além disso, o artigo 16 da Lei nº 9.779, de 1999, delegou competência à Receita Federal para a instituição de obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições, o que não se aplicaria para o papel em face de sua imunidade constitucional, e que, fosse o caso, isso deveria se dar por meio de lei complementar. Aduz ainda a Impugnante que a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, por se referir especificamente ao PIS/Pasep, à Cofins e ao Imposto de Renda, não poderia ser invocada como instrumento balizador da presente penalidade, que se relaciona ao IPI. Por fim, alega que não houve intenção alguma de fraudar o Fisco com a falta de entrega da DIF-Papel Imune.

A 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, considerou o lançamento inteiramente procedente em decisão assim ementada, *verbis* :

Acórdão DRJ N° 14-15321 de 2007

Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

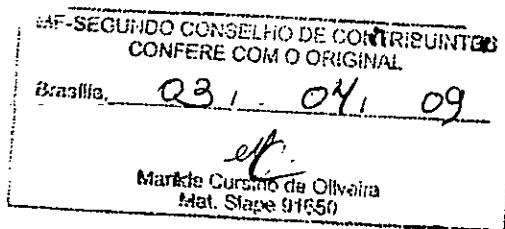
DIF-PAPEL IMUNE. FALTA OU ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. A não -apresentação, ou a apresentação da DIF-Papel Imune após os prazos estabelecidos pela legislação, sujeita o contribuinte à imposição da multa prevista.

No Recurso Voluntário a autuada inova em relação à peça impugnatória ao suscitar que a forma com que foi calculada a multa (por mês em atraso) implica em que a desobediência à legislação fiscal se perpetue no tempo, sem limitação alguma, ou seja, entende a Recorrente que o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35 fixa a multa em R\$ 5.000,00 (no caso de empresas optantes pelo Simples a multa é de R\$ 1.500,00) por mês-calendário, e não uma multa de R\$ 5.000,00 por mês-calendário em atraso, entendimento que, se não for esse, o de considerar que se trata de uma multa isolada, implicaria num verdadeiro

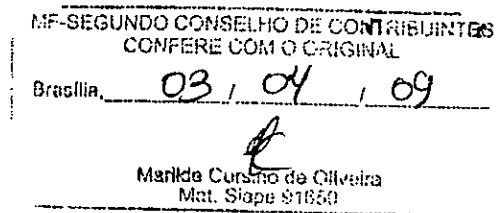
confisco em face das receitas operacionais que aufera a autuada. Ressalta que a conduta típica e ilícita neste caso é única e que, portanto, a penalidade é igualmente única. O seu caráter de penalidade isolada estaria confirmado também quando da análise comparativa ao disposto no § 1º do artigo 7º da Lei nº 10.426, de 2002¹, onde, tratando de penalidade acumulada, tem-se claramente definido os seus termos inicial e final. Sugere a Recorrente duas interpretações que não a que foi adotada pelo Fisco e referendada pela DRJ, qual seja, a primeira, de se tomar a soma dos meses em atraso na entrega da DIF-Papel Imune e multiplicá-la pelo valor da multa (27 x R\$ 1.500,00 = R\$ 40.500,00), e, a segunda, de se tomar a soma dos trimestres em que deixou de apresentar a DIF-Papel Imune (8 x R\$ 1.500,00 = R\$ 12.000,00).

No mais, reforça sua argumentação quanto à impossibilidade legal de uma instrução normativa vir a instituir obrigação acessória, bem como a inconstitucionalidade da delegação constante do artigo 16 da Lei nº 9.779, de 1999.

É o Relatório.



¹ § 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III 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.



Voto Vencido

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator-Designado

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 16/05/2007, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 15/06/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Histórico da legislação

A Lei nº 9.779, de 1999, no seu artigo 16, que veio a se constituir na base legal para o disposto no artigo 212 do Decreto nº 4.544, de 2002, o RIPI/98/2002, dispõe, *verbis*:

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.

Com base nesse dispositivo, dentre outros, a Receita Federal por meio da Instrução Normativa SRF nº 71, de 24/08/2001, republicada no DOU de 13/09/2001, criou, nos artigos 10 e 11, a *Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune*, denominada de "DIF-Papel Imune", de apresentação trimestral obrigatória pelos fabricantes, pelos distribuidores, pelos importadores, pelas empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

E, no artigo 12, restou estabelecida a punição pela não apresentação da referida declaração no prazo legal fixado, punição esta expressamente referenciada no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, convalidada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o qual, por sua vez, veio a ser a base legal para o disposto no artigo 505 do citado RIPI/2002, estabelecendo, *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;

II-(...)

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

Descumprimento da obrigação acessória e aplicação da penalidade

O Código Tributário Nacional, no parágrafo 2º do artigo 113, estabelece que a **obrigação acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas


5 p

ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. No artigo 96, que a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes. E, o artigo 100, por sua vez, que, como "normas complementares" das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, dentre outros, são considerados os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Assim, não procede a argumentação da Recorrente de que uma Instrução Normativa não poderia ter sido o instrumento de criação de uma obrigação acessória, mais especificamente, a DIF-Papel Imune.

Paralelamente, o parágrafo único do mesmo artigo 100, acima citado, estabelece que a observância das normas regulamentares exclui a imposição de penalidades. Logo, contrário senso, a sua não observância, não exclui a imposição de penalidades.

E foi exatamente isso que ocorreu no presente caso, ou seja, a ora autuada não cumpriu com a referida obrigação acessória em relação às DIF-Papel Imune vencidas em outubro de 2002, janeiro, abril e outubro de 2003, e em janeiro, abril e julho de 2004, razão pela qual teve contra si aplicada a multa de R\$ 198.000,00, que corresponde a R\$ 1.500,00, vezes o número de meses em atraso de cada uma das declarações trimestrais não entregues até a data da lavratura do presente auto de infração.

Ressalto e trato da alegação de equívoco em parte dos dispositivos legais invocados pelo Fisco na lavratura do auto de infração, mais especificamente em relação aos artigos 507, parágrafo único c/c o artigo 368 do Decreto nº 4.544, de 2002, alegação essa suscitada na fase impugnatória, porém, não mais trazida em sede de Recurso Voluntário, e dela se conhecendo por se tratar de matéria de ordem pública, visto que a então Impugnante clamara pela a nulidade do procedimento. De fato, referidos dispositivos do RIPI/2002 nada tem a ver com a presente autuação, vez que, na verdade, o correto seria a menção ao disposto nos artigos 212 e 505, sem que isso, entretanto, tenha o efeito de macular ou de tornar nulo o lançamento, visto que, ao mencionar como infringido o artigo 10 da IN SRF nº 71, de 2001, permitiu à autuada plenas condições de saber a origem de toda a imputação, de sorte que a defesa pode ser efetuada sem nenhum cerceamento.

Quanto à interpretação da Recorrente em relação à forma de apuração da multa, ou seja, considerar que a multa de R\$ 1.500,00 é única e não acumulada, entendo que não lhe cabe razão. Ora, se o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, disse que a multa será de R\$ 5.000,00 por mês-calendário, isso só pode significar que ela tem, sim, o efeito de acumular os meses em que houve o atraso, ou seja, vencido o prazo de entrega, conta-se cada um dos meses transcorridos até a data de sua constatação, no caso, da lavratura do auto de infração. Fosse uma multa isolada, uma multa única, o dispositivo teria que se limitar ao enunciado "R\$ 5.000,00", somente, ou seja, não conteria a expressão "mês-calendário".

Por outro lado, o fato de a multa aplicada se transformar numa soma vultosa, desproporcional, inclusive, em relação aos valores das receitas auferidas pela empresa, dando-se-lhe, por conta disso, na visão da Recorrente, um efeito confiscatório, e, portanto, de inconstitucionalidade da norma que a criou, não pode aqui ser conhecido, em face da existência da Súmula nº 2, aprovada na Sessão Plenária de 18 de Setembro de 2007, publicada no DOU



9

de 26/09/2007, Seção I, pág. 28, segundo a qual "O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária".

O mesmo se aplica à alegação da Recorrente em relação à suposta inconstitucionalidade da delegação dada à Receita Federal pelo artigo 16 da Lei nº 9.779, de 1999, ou seja, dela não se pode aqui conhecer.

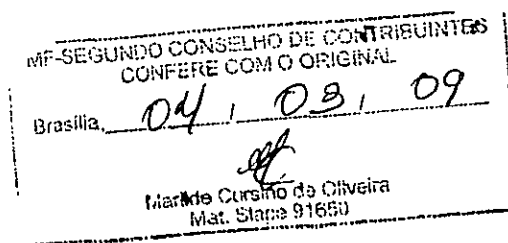
Em termos de jurisprudência neste Colegiado, reporto-me aos Acórdãos nºs. 202-18.446 e 202-18.447, ambos de 19/10/2007, 202-18.526, de 22/11/2007, 202-18.925, de 09/04/2008 de relatoria do Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, todos com votação unânime no sentido de manter o lançamento, nos mesmos termos, portanto, do que defendo em meu voto.

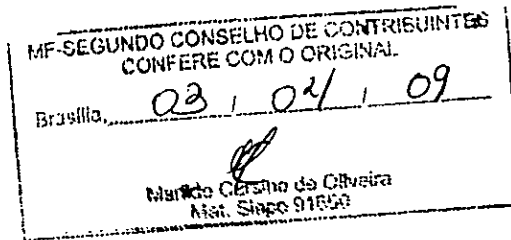
Conclusão

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008


ODASSI GUERZONI FILHO





Voto Vencedor

CONSELHEIRO JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator-Designado

No meu entendimento, o dispositivo legal no qual se fundamentou o lançamento em discussão comporta mais de uma interpretação, cabendo aplicar ao sujeito passível a menos severa.

A penalidade por descumprimento da obrigação acessória pela falta de apresentação da DIF – Papel Imune está prevista na Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24/08/2001, art. 57, inciso I, na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, art. 16, e na IN-SRF nº 71, de 24/08/2001, art. 12, que assim dispõem:

MP nº 2.158-35, de 2001:

“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.”

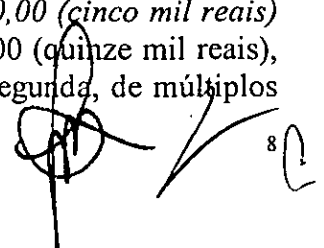
Lei nº 9.779, de 1999:

“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.”

IN SRF nº 71, de 2001:

“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.”

Em relação à obrigação acessória, quanto à entrega tempestiva da DIF-Papel Imune, levando-se em conta que esta declaração é trimestral, o inciso I do art. 57 da MP, transcrito acima, permite dupla interpretação sobre a expressão “R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário”. Uma, o valor da multa pode ser de até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), conforme o número de meses compreendidos pela declaração; ou, uma segunda, de múltiplos



de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), conforme o número de meses-calendários correspondentes ao atraso no cumprimento ou na formalização da autuação.

Deve-se levar em conta que a DIF – Papel Imune é uma declaração trimestral, diferente de outras declarações, cujas multas também encontram amparo no inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, como é o caso das declarações mensais previstas nas Instruções Normativas SRF nº 325, de 30/04/2003; nº 396, de 06/02/2004 e nº 445, de 20/08/2004. Muitas destas normas regulamentadoras declaram expressamente que lhes valem a segunda interpretação. A IN SRF nº 71, de 2001, que trata exclusivamente da DIF – Papel Imune, nada contempla sobre esse item. Essa omissão pode ter dois significados: ou o efeito multiplicador da multa é aplicável ao atraso na entrega da DIF – Papel Imune, em virtude de interpretação sistemática (se para as outras declarações é assim, porque não seria para esta?), ou o legislador administrativo não quis adotar a mesma regra das outras declarações (se nada disse, é porque não quis).

Tomamos a liberdade de citar e transcrever a interpretação desfavorável à multa progressiva expendida julgador Celso Lopes Pereira Neto, no julgamento do Acórdão DRJ/REC nº 13.624, de 27 de outubro de 2005, *in verbis*:

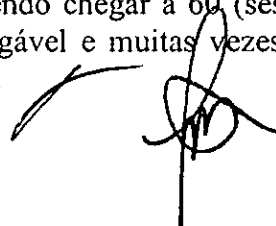
“Suponhamos que haja, na jurisdição de uma mesma Unidade da SRF, dois contribuintes na mesma situação: mesma natureza do negócio (por exemplo, gráfica), mesmo porte, com o registro especial que as autoriza a realizar operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. E ambas deixam 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 justiça, legalidade ou inconstitucionalidade de Instruções Normativas, mas apenas dar-lhes cumprimento.

Ora, o montante da penalidade vai depender exclusivamente da ação das DRFs em fiscalizar as pessoas jurídicas obrigadas a entregas de DIF – Papel Imune. Se exigir a multa no mês imediatamente seguinte ao trimestre, esta será correspondente a apenas um mês, se demorar mais de um mês, a multa será multiplicada por tantos meses quantos tiverem decorrido desde a data limite, fixada para sua entrega, podendo chegar a 60 (sessenta) vezes por cada declaração trimestral, gerando um montante impagável e muitas vezes superior ao patrimônio líquido da pessoa jurídica, como no presente caso.



Diante da duplicidade de interpretações sobre a lei tributária que comina penalidade, parece-nos imprescindível aplicar-se ao presente caso o art. 112 do CTN que assim dispõe, *in verbis*:

"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:

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."(destaque não-original.)

Dessa forma, entendo que a interpretação mais favorável ao sujeito passivo é a que limita a penalidade em R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) por declaração em atraso, reduzida a R\$ 4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais), quando se tratar de optantes pelo Simples.


Conforme constou dos autos, a requerente é optante pelo Simples, gozando, portanto, da redução da penalidade, nos termos do parágrafo único do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

No presente caso, segundo constou da descrição dos fatos e enquadramento legal à fl. 12, a recorrente deixou de apresentar no prazo legal as DIF-Papel Imune referentes aos 3º e 4º trimestres de 2002, aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003 e aos 1º e 2º trimestres de 2004, ficando sujeita à multa regulamentar, no valor de R\$ 4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais) por cada trimestre, já reduzida em 70,0 %, totalizando R\$ 36.000,00.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, voto pelo provimento parcial ao presente recurso voluntário, reduzindo o lançamento para R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais).

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008

JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 02 / 09
 Maricle Cursino de Oliveira Mat. Slape 91650