



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

Processo nº 19515.000263/2005-60
Recurso nº 241.520 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.186 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2009
Matéria DIF - Papel Imune
Recorrente SISTEMA RCC EDITORA LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

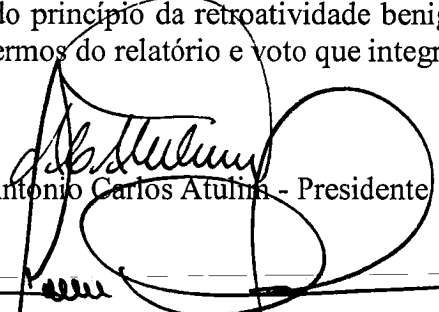
DIF-PAPEL IMUNE. ENTREGA INTEMPESTIVA. SANÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI 11.945/09, ART. 1º, §4º.

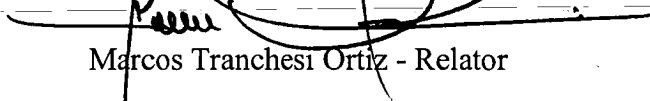
O artigo 1º, § 4º, da Lei nº 11.945/09, veicula norma sancionatória específica e, ao mesmo tempo, menos gravosa que a estabelecida na MP nº 2.158-35, artigo 57, inciso I, para a hipótese de entrega em atraso da DIF-Papel Imune, penalidade esta correspondente a R\$5.000,00 (cinco mil reais) por declaração 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.


Antônio Carlos Atulín - Presidente


Marcos Tranchesi 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

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 26 de janeiro 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
2º/2002	R\$155.000,00
3º/2002	R\$140.000,00
4º/2002	R\$125.000,00
1º/2003	R\$110.000,00
2º/2003	R\$95.000,00
3º/2003	R\$80.000,00
4º/2003	R\$65.000,00
1º/2004	R\$50.000,00
2º/2004	R\$35.000,00
Total	R\$855.000,00

Impugnado o lançamento (fls. 36/95), foi ele mantido pela DRJ/Ribeirão Preto-SP (fls. 100/104). Sobreveio, então, tempestivo recurso voluntário (fls. 113/168), no qual se deduz: (i) não-incidência do art. 10 da IN/SRF nº 71/01, em razão da inexistência de operações imunes nos períodos objeto da autuação, (ii) nulidade de intimação da decisão administrativa que deferiu sua inscrição no registro especial para estabelecimentos que operam com papel imune; (iii) violação ao princípio da legalidade, já que a entrega da DIF é obrigação instituída por instrução normativa; (iv) caráter supostamente confiscatório da pena, em ofensa ao artigo 150, IV, da CF/88, e (v) violação ao princípio da proporcionalidade, tendo em vista o valor exorbitante da multa aplicada.

Eis, em síntese, o relato.



Voto

— Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

1. 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

J

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.

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

Segundo o art. 16 da Lei nº 9.779/99, "*competete 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:

“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.

3. 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).

Sucedendo 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.

4. 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.

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:

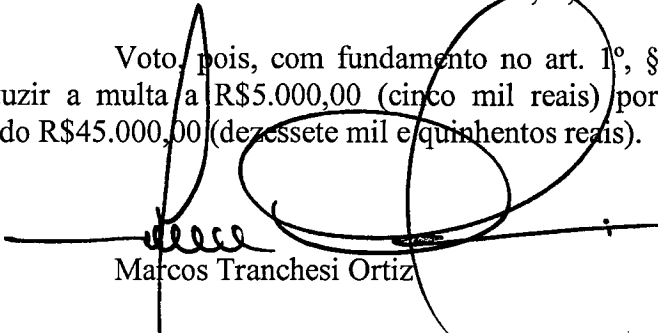
I - 5% (cinco por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais) e não superior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), do valor das operações com papel imune omitidas ou apresentadas de forma inexata ou incompleta; e

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\$5.000,00 (cinco mil reais) por DIF-Papel Imune não entregue, totalizando R\$45.000,00 (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)