



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

Processo nº 10680.005196/2005-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3101-001.520 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2013
Matéria DIF - PAPEL IMUNE
Recorrente MARPP DESIGNER GRÁFICO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/06/2004

DIF-PAPEL IMUNE. OBRIGATORIEDADE

Estão obrigadas a apresentar trimestralmente a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune) as pessoas jurídicas inscritas no Registro Especial da Secretaria da Receita Federal do Brasil para controle das atividades de comercialização e importação de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, com imunidade prevista na alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA PELA ENTREGA DA DIF-PAPEL IMUNE EM ATRASO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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, se optante pelo SIMPLES, à multa regulamentar prevista no inciso II do § 4º do art. 1º da Lei 11.945/2009, por ser mais benéfica daquela originalmente lançada. Aplicação do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a penalidade, fixando a multa em R\$ 2.500,00 por DIF-Papel Imune não entregue. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Vanessa Albuquerque Valente, que excluía a multa referente ao período de inatividade da sociedade empresária, e reduziam a penalidade para os demais períodos, fixando-a em R\$ 1.500,00 por DIF-Papel

Imune não entregue. Designado o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes para redigir o voto vencedor.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Presidente.

LUIZ ROBERTO DOMINGO - RELATOR - Relator.

RODRIGO MINEIRO FERNANDES - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Waldir Navarro Bezerra (Suplente), Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo (Relator) e Henrique Pinheiro Torres (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para exigência de multas por falta de entrega de Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune), nos períodos relativo ao 1º Trimestre de 2002 ao 2º Trimestre de 2004, calculadas ao valor de R\$ 1.500,00 por mês de atraso, nos termos do art. 57, inciso I, alínea “b”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, conforme tabela abaixo:

Trimestre	Prazo p/entrega	Meses de atraso
1º/2002	31.07.2002	32
2º/2002	31.07.2002	32
3º/2002	31.10.2002	29
4º/2002	31.01.2003	26
1º/2003	30.04.2003	23
2º/2003	31.07.2003	20
3º/2003	31.10.2003	17
4º/2003	30.01.2004	14
1º/2004	30.04.2004	11
2º/2004	30.07.2004	08

Em impugnação a Recorrente alega que no período compreendido entre o 1º trimestres de 2002 e o 1º trimestre de 2003, a empresa estava inativa, sem operações nem faturamento e alega violação aos princípios da legalidade, da não-propagação das multas, da razoabilidade e do caráter confiscatório da penalidade imposta.

Mantida a aplicação das penalidades pela DRJ, a Contribuinte interpôs recurso voluntário repisando os argumentos da impugnação.

É o Relatório.

Conselheiro Luiz Roberto Domingo - Relator

Conheço do recurso por ser tempestivo e atender aos requisitos de admissibilidade.

Não há dúvida quanto à falta da entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF Papel Imune, instituída pela IN SRF 74/2001, cuja penalidade foi estabelecida pela Medida Provisória nº 2.158-34 (matriz legal do art. 505 do RIPI/2002).

O critério subjetivo da norma primária cujo descumprimento decorre a penalidade, ou seja àqueles que não entregarem a DIF Papel Imune a que estão obrigados, é retirado do enunciado jurídico contido no art. 1º c/c artigos 10 a 13 da Instrução Normativa SRF nº 74/2001, com as alterações trazidas pelas INs SRF 102/2001 e 134/2002, conforme segue:

Art. 1º Os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos estão obrigados à inscrição no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência.

*Art. 10. Fica instituída a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF- Papel Imune), cuj
a apresentação é obrigatória para as pessoas jurídicas de que trata o art. 1º.*

Art. 11. A DIF - Papel Imune deverá ser apresentada até o último dia útil dos meses de janeiro, abril, julho e outubro, em relação aos trimestres civis imediatamente anteriores, em meio magnético, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado pela SRF. (Redação dada pela IN SRF 134, de 08/02/2002)

Parágrafo único. A DIF - Papel Imune, relativa ao período de fevereiro a março de 2002, poderá, excepcionalmente, ser apresentada até o dia 31 de julho de 2002. (Incluído pela IN SRF 134, de 08/02/2002)

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.

Art. 13. A omissão de informações ou a prestação de informações falsas na DIF - Papel Imune configura hipótese de crime contra a ordem tributária prevista no art. 2º da Lei nº 8.137, de 1990, sem prejuízo das demais sanções cabíveis.

Parágrafo único. Ocorrendo a situação descrita no caput, poderá ser aplicado o regime especial de fiscalização previsto no art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Pois bem, a norma que cria a obrigação de entrega da DIF Papel Imune dispõe que a “apresentação é obrigatória para as pessoas jurídicas de que trata o art. 1º. O art. 1º, por sua vez, refere-se àqueles “que realizem operações com papel” imune. De modo que, ainda que a empresa obtenha registro junto à Receita Federal do Brasil, mas nunca realize a materialidade da informação a ser prestada, incabível a aplicação da penalidade.

Note-se que a norma não estabelece que as empresas que tenha registro devem apresentar a DIF, mas as empresa que “realizem operações com papel” imune.

O tipo penal deve é fechado e deve ser interpretado restritivamente, não podendo o aplicador da norma ou operador do direito estender a interpretação para limites não definidos na norma.

Trata-se, portanto, de norma primária acometida a determinada categoria de pessoas que, presume-se, tenha realizado operações com papel imune, motivo da obtenção do registro. Tal presunção, no entanto, não é legal é apenas de lógica factual. De modo que , para os exercícios em que a empresa esteve inativa, incabível a aplicação da penalidade uma vez que, comprovadamente, apesar de ser autorizada a operar com papel imune e ter a inscrição no registro especial, **não realizou operações com papel** destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, **papel imune**.

De outro lado, para solucionar questões envolvendo a aplicação de penalidades em desfavor do Contribuinte, para os demais períodos, adoto na íntegra o voto condutor do Acórdão nº 3101-00.533, de 30/09/2010, unânime desta Turma, no qual expus que a tipicidade dos fatos é o primeiro aspecto a ser averiguado, conforme segue:

A Fiscalização fundamentou o lançamento com base no art. 57, I, da Medida Provisória nº 2.158/2001, vigente na data do fato gerador e na data do ato administrativo:

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;

[...]

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

O art. 16 da Lei nº 9.779/99 determina que:

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.

Assim, a penalidade em apreço decorre do descumprimento das obrigações acessórias instituídas pela Secretaria da Receita Federal, tal como é a declaração relativa à utilização e comercialização de papel adquirido com imunidade, regulada na Instrução Normativa SRF nº 71/2001, cujos artigos 10 e 11 dispõem:

***Art. 10.** Fica instituída a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune), cuja apresentação é obrigatória para as pessoas jurídicas de que trata o art. 1º.*

***Art. 11.** A DIF Papel Imune deverá ser apresentada até o último dia útil dos meses de janeiro, abril, julho e outubro, em relação aos trimestres civis imediatamente anteriores, em meio magnético, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado pela SRF.*

***Parágrafo único.** A DIF Papel Imune, relativa ao período de fevereiro a março de 2002, poderá, excepcionalmente, ser apresentada até o dia 31 de julho de 2002.*

O art. 12, por sua vez, é taxativo ao dispor acerca da penalidade pelo descumprimento da obrigação de apresentação da DIF-Papel Imune:

***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 2.158/2001, de 27 de julho de 2001*

A penalidade prevista pelo art. 57, I da Medida Provisória nº 2.158/2001 deve ser aplicado na hipótese de o contribuinte deixar de entregar a DIF-Papel Imune. Assim, dado o fato de o Contribuinte adquirir papel imune, deve ser a obrigação de apresentar a DIF, sendo que, o descumprimento, implica a norma secundária: SANÇÃO.

Observadas as provas carreadas aos autos (fls. 52/74), juntadas pela própria Recorrente, constata-se que os prazos previstos pela IN/SRF nº 71/2001 não foram cumpridos em **quase** todos os períodos mencionados pela Fiscalização:

Trimestre	Prazo p/entrega	Meses de atraso
1º/2002	31.07.2002	32
2º/2002	31.07.2002	32
3º/2002	31.10.2002	29
4º/2002	31.01.2003	26
1º/2003	30.04.2003	23
2º/2003	31.07.2003	20
3º/2003	31.10.2003	17
4º/2003	30.01.2004	14
1º/2004	30.04.2004	11
2º/2004	30.07.2004	08

Assim, entendo correta a aplicação da multa por atraso na entrega da DIF-Papel Imune.

Cabe ressaltar, no entanto, que a quantificação da penalidade foi alterada pela Lei nº 11.945, de 05/06/2009, a que alterou a forma de cálculo prescrita no art. 57, I da Medida Provisória nº 2.158/01.

Na norma alterada, como vimos, estava prevista com a seguinte redação de texto: “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 dispositivo contempla uma ambigüidade severa, pois, tornava-se perfeitamente possível a interpretação de que: (i) o valor da multa seria cobrado por cada um dos meses de atraso na entrega da respectiva declaração; e (ii) o valor da multa seria aplicado a cada mês calendário não declarado. Ou seja, a quantificação da penalidade poderia ter como parâmetro o tempo de inadimplência, no primeiro caso, ou o conteúdo declarado (cada um dos meses do trimestre que não constou na declaração). A primeira interpretação é que foi utilizada pela Fiscalização para lavrar o Auto de Infração.

A lei vigente, por sua vez, veio dirimir a questão. Estabeleceu o seguinte:

Art. 1º Deve manter o Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil a pessoa jurídica que: (Produção de efeitos).

...

§ 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.

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

É evidente a benignidade da nova lei, dada a exclusão do termo *por mês-calendário*, desfazendo a ambigüidade existente, o que ratifica a interpretação de que a multa será devida por cada DIF-PAPEL IMUNE entregue em atraso. O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II alínea “c”, determina a aplicação da lei mais benigna a fato pretérito, no

caso de *ato não definitivamente julgado*. Por isso, entendo ser o caso de aplicação retroativa da nova regra de apenas uma penalidade por DIF entregue em atraso.

Não poderia o Fisco, a pretexto de adequação da penalidade à norma vigente, majorar a penalidade ao patamar de R\$ 2.500,00, pois a retroatividade benigna alcança apenas a reincidência por mês de atraso, mas não a quantificação da penalidade.

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para excluir a incidência da multa nos meses em que a empresa esteve inativa, haja vista que não foi comprovado que a empresa realizou operações com papel imune, entendendo não ser devida a penalidade, por não enquadrar-se ao critério subjetivo da norma primária, bem como a reincidência mensal da penalidade, mantendo-se a multa lançada de R\$ 1.500,00 por DIF-PAPEL IMUNE entregue em atraso.

Luiz Roberto Domingo - Relator - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes – redator designado.

Os membros do colegiado, por maioria de votos, entendeu de forma diferente do i. Relator, quanto à exigência de apresentação da DIF-Papel Imune para todos os períodos em questão, mesmo para aqueles de alegada inatividade da sociedade empresária, e quanto ao valor da penalidade, fixando-a em R\$ 2.500,00 por DIF-Papel Imune não entregue.

A fundamentação do lançamento efetuado foi o art. 57, I, da Medida Provisória nº 2.158/2001, que previa a multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar, nos prazos estabelecidos, as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, multa essa reduzida em setenta por cento na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES. Já o art. 16 da Lei nº 9.779/99 determina a competência da Secretaria da Receita Federal em 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.

Dentro da competência disposta pela Lei nº 9.779/99, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 71/2001, que dispôs sobre o registro especial para estabelecimentos que realizem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, e instituiu a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune). O artigo 1º da referida Instrução Normativa dispôs sobre a obrigatoriedade do registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977:

Art. 1º *Os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem*

*operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos **estão obrigados à inscrição no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência. (grifei)***

A obrigatoriedade de Registro Especial junto à Secretaria da Receita Federal foi inicialmente instituída pelo do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, para fabricantes de cigarros, e posteriormente estendida para outros produtos que necessitem de controle específico, pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. O art.1º, *caput* e § 6, do Decreto-lei nº 1.593/77 assim estabelecia:

*Art. 1º A fabricação de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, excetuados os classificados no Ex 01, será exercida exclusivamente pelas empresas que, dispondo de instalações industriais adequadas, mantiverem **registro especial na Secretaria da Receita Federal** do Ministério da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).*

[...]

*§ 6º O **registro especial** poderá também ser exigido dos estabelecimentos que industrializarem ou **importarem** outros produtos, a serem especificados por meio de ato do Secretário da Receita Federal (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001). (grifei)*

Já os artigos 10 e 11 da referida Instrução Normativa dispôs sobre a instituição da obrigação acessória, sua exigência e apresentação:

Art. 10.** Fica instituída a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune), cuja apresentação **é obrigatória para as pessoas jurídicas de que trata o art. 1º. (grifei)

***Art. 11.** A DIF Papel Imune deverá ser apresentada até o último dia útil dos meses de janeiro, abril, julho e outubro, em relação aos trimestres civis imediatamente anteriores, em meio magnético, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado pela SRF.*

***Parágrafo único.** A DIF Papel Imune, relativa ao período de fevereiro a março de 2002, poderá, excepcionalmente, ser apresentada até o dia 31 de julho de 2002.*

Portanto, estavam obrigadas a apresentar trimestralmente a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune), as pessoas jurídicas inscritas no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. A inatividade da pessoa jurídica em algum período, após a obtenção do seu registro especial, não a isentava de apresentar a obrigação acessória, indispensável para o efetivo Controle Aduaneiro de que trata o art. 237 da Constituição Federal. Entender de forma diversa, além de contrariar o disposto na norma instituidora da declaração, prejudicaria o controle efetuado pela aduana e pela fiscalização tributária quanto à utilização do papel imune. A penalidade prevista pelo art. 57, I da Medida Provisória nº 2.158/2001 deve ser aplicado na hipótese de o contribuinte deixar de entregar a DIF-Papel Imune.

Com a edição da Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.945, de 05/06/2009, a questão da penalidade cabível no caso de falta ou atraso na entrega de DIF – Papel Imune ganhou tratamento diferenciado, com substancial redução de seu valor e forma de cálculo:

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:

[...]

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.

Em consonância com o novo comando legal, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 976, de 7 de dezembro de 2009, que revogou a Instrução Normativa anteriormente citada e, no seu art. 12, reproduziu o teor da nova multa por atraso na entrega da DIF – Papel Imune, com os seguintes termos, *in verbis*:

Art. 12. A não-apresentação da DIF-Papel Imune, nos prazos estabelecidos no art. 11, sujeitará a pessoa jurídica às seguintes penalidades:

[...]

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, se as informações não forem apresentadas no prazo estabelecido.

Parágrafo único. Apresentada a informação fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, a multa de que trata o inciso II do caput será reduzida à metade. (grifos não originais)

Constata-se, dessa forma, que a penalidade por atraso na entrega DIF – Papel Imune, instituída pelo inciso II do § 4º do art. 1º da Lei nº 11.945, de 04 de novembro de 2009, e reproduzida no inciso II do art. 12 da Instrução Normativa RFB nº 976, de 2009, é inferior a exigida nos presentes autos, com base no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. Assim sendo, é aplicável à espécie o artigo 106 do Código Tributário Nacional, que versa sobre o princípio da retroatividade benigna, sujeitando-se a recorrente à multa de R\$ 2.500,00 por DIF-Papel Imune não entregue ou entregue em atraso, por ser menos gravosa daquela originalmente lançada.

Questão semelhante foi recentemente decidida no mesmo sentido, em julgamento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de forma unânime, com relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres (**Acórdão nº 9303002.396**).

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para reduzir a penalidade, fixando a multa em R\$ 2.500,00 por DIF-Papel Imune não entregue ou entregue em atraso.

Rodrigo Mineiro Fernandes – redator designado