



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

Processo n° 10830.001134/2007-11
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3802-000610 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 07/07/2011
Matéria MULDI
Recorrente MULTI TREINAMENTO E EDITORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004, 01/11/2004
INSCRIÇÃO NO REGISTRO ESPECIAL DE PAPEL IMUNE. CIÊNCIA. EFEITOS.

Os efeitos da inscrição no Registro Especial de papel imune produzem-se a partir da publicidade da sua concessão, por intermédio de Ato Declaratório Executivo (ADE) publicado no Diário Oficial da União (DOU), na forma do § 1º do art. 2º da IN SRF N° 71/2001.

DIF-PAPEL IMUNE. INSCRIÇÃO NO REGISTRO ESPECIAL. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO.

A pessoa jurídica possuidora de estabelecimento inscrito no Registro Especial está obrigada a apresentar a DIF - Papel Imune, independentemente de ter havido ou não operação com papel imune no período.

DIF-PAPEL IMUNE. FALTA OU ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

A não-apresentação, ou a apresentação da DIF-Papel Imune após os prazos estabelecidos para a entrega dessa declaração, sujeita o contribuinte à imposição da multa atualmente prevista no artigo 1º, § 4º, inc. II, da Lei n° 11.945, de 04/06/2009.

Recurso Voluntário não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Solon Sehn que dava provimento ao entendimento de que as

empresas que não realizam operações com papel imune no período de apuração estão desobrigadas da apresentação da DIF-Papel Imune.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda- Presidente.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi- Relator.

EDITADO EM: 07/07/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda (Presidente), Francisco José Barros Rios, Tatiana Midori Migiyama, José Fernandes do Nascimento e Solon Sehn.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário que chega a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em razão da insurgência do contribuinte epigrafado contra o Acórdão n.º 14-29.004, de 17 de maio de 2010, de lavra da 1ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto/SP.

Em momento prévio à análise das motivações recursais, é conveniente sejam revisitados os atos e fases processuais já superados.

Por bem resumir a controvérsia até a respectiva fase processual, tomo emprestado a descrição fática lançada no acórdão da instância *a quo* acima referido (fls. 284-287 dos autos):

Contra a empresa epigrafada foi lavrado o auto de infração de fls. 02/09, que se prestou a exigir crédito tributário relativo a multa regulamentar (código de arrecadação: 3199), aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória prescrita na Instrução Normativa (IN) SRF n° 71, de 24 de agosto de 2001, que instituiu a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune).

O crédito tributário consolidado no referido auto de infração, referente aos fatos geradores relativos ao período compreendido entre o 2º trimestre de 2002 e o 3º trimestre de 2004, atingiu o montante de R\$ 775.000,00.

O lançamento fundamentou-se nas disposições contidas nos seguintes comandos normativos: art. 16 da Lei nº 9.779/99; art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/01; arts. 212 e 505 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002; art. 1º e 10 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 71, de 24 de agosto de 2001.

A fiscalizada foi inicialmente intimada a apresentar cópia dos recibos de entrega das DIF — Papel Imune relativas ao período acima mencionado, ou justificar a sua não entrega. Referida intimação foi recebida pelo sócio-gerente da empresa (uma vez que não houve sucesso no encaminhamento da intimação para o endereço da empresa, fl. 11), conforme comprova o Aviso de Recebimento (AR) acostado à fl. 13. Em atenção à intimação, foram apresentados os respectivos recibos de entrega das declarações, todas entregues em 06/12/2004, após a ciência da referida intimação.

Como as declarações foram entregues após o prazo regulamentar, foram lançadas as multas pelo atraso na entrega, computadas A. razão de R\$ 5.000,00 por mês de atraso, conforme demonstrado no corpo do auto de infração.

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 09/03/2007, na pessoa de seu procurador (fls. 02 e 45/46). Protocolou impugnação ao lançamento apenas em 04/05/2007, nos termos da peça de fls. 170/189, firmada pelo referido procurador, na qual aduz, em síntese, que:

- a) "em suas atividades habituais, não realizava — como não realiza e nunca realizou — operações com papel imune, no entanto, optou por requerer a concessão do Regime Especial de Papel Imune, instituído pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977 e regulamentado pelas Instruções Normativas SRF nº 71, de 24.08.2001 e 101, de 21 de dezembro de 2001, pois que intencionava ter à sua disposição autorização para realização de operações com papel imune, destinado à impressão de livros, jornais e periódicos". O seu pedido de inscrição no referido regime foi recepcionado pelo processo nº 10830.001987/2002-31;*
- b) "não foi intimada quanto ao desfecho de seu pedido" e, por isso, não havia entregado as DIFs que só foram entregues quando intimada a fazê-lo;*
- c) assim que soube da autuação solicitou o desarquivamento do processo relativo ao seu pedido de inscrição no regime especial já referido, "a fim de confirmar se a tramitação desse processo administrativo se deu de forma regular", especialmente para certificar-se acerca da efetiva ciência pessoal do deferimento do pedido;*
- d) ingressou com mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, junto à 3ª Vara Federal de Campinas (processo nº 2007.61.05.003431-1), "objetivando resguardar seu direito de apresentar a impugnação administrativa apenas quando lhe fossem disponibilizadas as cópias do processo administrativo 10830.001987/2002-31", cuja liminar foi deferida nos termos solicitados;*
- e) preliminarmente, a peça reclamatória deve ser conhecida porquanto encaminhada dentro do prazo concedido pela referida decisão judicial;*
- f) no mérito, a autuação deve ser considerada nula em face da falta da ciência pessoal do deferimento do seu pedido de inscrição, "tendo-se em conta que esta é a forma de intimação costumeiramente adotada pela Receita Federal", não obstante o art. 2º, § 1º da IN SRF nº 71/2001 estabelecer que "a publicidade da concessão do registro especial dar-se-á por intermédio de*

Ato Declaratório Executivo (ADE), a ser publicado no Diário Oficial da União (DOU)". Isto porque "O fato notório que o acesso ao Diário Oficial da União é dificultoso, podendo-se, inclusive, afirmar tratar-se de prática pouco usual no meio empresarial";

g) o próprio Decreto n° 70.235/72 prescreve, em seu art. 23, que a intimação por Edital (que poderia aqui equivaler-se A. intimação pelo DOU), é forma excepcional, "que apenas encontra lugar na hipótese em que restarem frustradas outras alternativas". Esta base legal deve sobrepor-se, enfim, ao comando disciplinado na IN;

h) conforme se constata no processo desarquivado, a comunicação do deferimento de seu pedido, supostamente encaminhada à interessada (mas não comprovadamente recebida), a despeito de informar a expedição do ADE n° 115, não especifica quanto à data que isto teria ocorrido;

i) foi equivocada a conclusão da diligência efetuada em seu estabelecimento por ocasião da análise de seu pedido de inscrição no registro especial. Isto porque, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, a empresa "não tem, como nunca teve, maquinário típico e específico para editoração gráfica de livros";

i) não procede a aplicação das multas porque "nunca praticou qualquer operação envolvendo papel imune, daí porque já se faz possível concluir, de antemão, que nenhuma informação haveria que constar de suas DIFs-Papel Imune". E para as empresas que não praticam estas operações a inscrição no regime é facultativa (conforme interpretação do art. 10 da IN SRF n° 71/2001), "de maneira que, nessa hipótese, a entrega das DIFs não pode ser tida como obrigatória para essas pessoas jurídicas". E este o entendimento esposado na Solução de Consulta n° 01/2003, da SRRF 3ª Região Fiscal. O auto de infração, enfim, não pode prevalecer, "na medida em que não se pode fazer a correlação lógica necessária entre o fato concreto ocorrido e a previsão legal que descreve as hipóteses de cabimento da multa";

k) a multa, se devida fosse, deveria ser relevada, em observância ao princípio da razoabilidade. Isto porque não houve qualquer prejuízo ao Erário e também porque atendeu prontamente à intimação fiscal para apresentação das DIFs.

Conclui a impugnante pedindo, inicialmente, pelo reconhecimento da nulidade do auto de infração, em face das "vicissitudes no procedimento de intimação" do seu pedido de inscrição do registro especial. Secundariamente, pede pela improcedência da autuação, porque nunca praticou operações com papel imune e, finalmente, pela relevação das multas.

Antes de decidir o litígio, este relator havia determinado o encaminhamento do processo A origem "para que a ele seja acostada cópia do referido ADE (atestando-se a sua publicação no DOU), bem como, eventualmente, da ciência do deferimento do pedido de inscrição ao interessado", conforme consignado no Despacho n° 92, da 3ª Turma de Julgamento desta DRJ (fls. 250/251).

A unidade preparadora acostou aos autos cópias da página 19 do DOU n° 83, de 2 de maio de 2002, no qual encontra-se publicado o ADE n° 115, da Delegacia da Receita Federal em Campinas, que declarou o sujeito passivo inscrito no registro especial, na atividade de usuário do papel imune (fl. 278).

Na mesma oportunidade, foi anexado ao processo um "aditamento impugnado", protocolado em 18/02/2010, conforme peça de fls. 252/257 e

anexos, firmada por procuradores regularmente estabelecidos (fl. 226), em face de posterior "alteração na legislação pertinente ao Regime Especial de Papel Imune".

Informa a recorrente que a IN RFB nº 976, de dezembro de 2009, alterou a multa aplicada ao caso, conforme disposto no seu art. 12. Entende que esta alteração deve ser considerada no presente julgamento, caso entenda-se que as multas aplicadas são efetivamente devidas, por força do que dispõe o art-106, inc. II, al. "c", do CTN, porquanto trata-se de cominação de penalidade menos severa.

Ao analisar a impugnação oposta à ação fiscal, a 1ª. Turma da DRJ de Ribeirão Preto/SP entendeu pela procedência do lançamento tributário, refutando em sua grande maioria os argumentos expendidos na peça defensiva do sujeito passivo.

Confira-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004, 01/11/2004
INSCRIÇÃO NO REGISTRO ESPECIAL DE PAPEL IMUNE. CIÊNCIA. EFEITOS.

Os efeitos da inscrição no Registro Especial de papel imune produzem-se a partir da publicidade da sua concessão, por intermédio de Ato Declaratório Executivo (ADE) publicado no Diário Oficial da União (DOU), na forma do § 1º do art. 2º da IN SRF N° 71/2001.

DIF-PAPEL IMUNE. INSCRIÇÃO NO REGISTRO ESPECIAL. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO.

A pessoa jurídica possuidora de estabelecimento inscrito no Registro Especial está obrigada a apresentar a DIF - Papel Imune, independentemente de ter havido ou não operação com papel imune no período.

DIF-PAPEL IMUNE. FALTA OU ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

A não-apresentação, ou a apresentação da DIF-Papel Imune após os prazos estabelecidos para a entrega dessa declaração, sujeita o contribuinte imposição da multa atualmente prevista no artigo 1º, § 4º, inc. II, da Lei nº 11.945, de 04/06/2009.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004, 01/11/2004
APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado aplica-se retroativamente a lei nova quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo do lançamento.

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seu **Recurso Voluntário** (fls. 299-316), que ora é objeto de exame, o sujeito passivo se insurge contra o acórdão *a quo*, pelo qual reitera os termos da sua defesa inicial e apresenta novo argumento quanto à não aplicação do art. 57 da MP 2158-35/2001 (vinculação da IN 71/2001 ao previsto no Decreto-lei 1593/77).

Os autos então seguiram ao CARF para conhecimento e julgamento da referida manifestação recursal.

Sendo esses os aspectos mais relevantes do presente procedimento de revisão de lançamento tributário, passa-se ao voto.

Voto

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, pois interposto por representante competente e dentro do prazo legal.

Como não há alegações preliminares, passo ao exame do mérito.

O Recorrente tem como atividades-fim a “intermediação, exploração e licenciamento de métodos, marcas e patentes, direitos autorais próprios ou de terceiros e demais atividades inerentes ao ensino, inclusive editoração e composição gráfica ou eletrônica”. Narra então que, mesmo não sendo naturalmente obrigado a manter registro especial de papel imune, no intuito de aumentar suas opções negociais, buscou obter concessão desse registro especial, nos termos do art. 1º do Decreto-lei 1593/77, regulamentado pelas IN 71/2001 e 101/2001.

Ocorre que, não tendo sido intimada pessoalmente da concessão desse registro tributário especial, a Recorrente não soube que permaneceu desde 2002 com as obrigações acessórias decorrentes desse benefício (pois sua concessão foi efetivada mediante o ADE 115/2002, publicado no DOU de 02 de maio daquele ano), somente vindo a ter ciência tanto do despacho autorizativo quanto da necessidade de cumprimento das obrigações acessórias a partir da intimação de fiscalização em novembro de 2004.

Parece-me, portanto, que todo o caso se resolve a partir do pressuposto de fato, acerca do início da produção de efeitos da concessão do registro especial de papel imune. Isso porque, seguindo-se o critério da publicação no Diário Oficial da União, tem-se como consequência básica a procedência da penalidade decorrente da falta de apresentação das obrigações acessórias. Por outro lado, seguindo-se o critério proposto pelo Recorrente (que seria necessária a intimação pessoal para produção de efeitos do ADE 115/2002), a ação fiscal redundaria improcedente.

Nesse aspecto, não assiste razão ao Recorrente.

Isso porque seu caso possui normatização específica determinada pelas IN 71/2001 e 101/2001, motivo pelo qual a aplicação do Decreto 70.235/72 (regente do processo administrativo tributário) será feita somente em caso supletivo de lacuna naquele regramento.

Vale destacar, a propósito, que o Recorrente, uma vez requerendo o registro especial de papel imune, sabe ou deveria saber que a IN em referência dispõe que o ADE

concessivo do regime fiscal é publicado no Diário Oficial da União, passando a produzir todos os seus efeitos regulares desde então. Tanto que suscita, por ora, a ilegalidade dessa regra da IN por contrariar o RPAF.

Ora, se o pedido de registro especial foi feito com base nas regras da IN 71/2001, este deve ser acompanhado conforme aquelas disposições. E mais: como se trata de regime tributário especial para permitir a fruição de benefício fiscal relativo à imunidade do papel, o ente competente traz as regras para sua concessão. Se o sujeito passivo, potencial beneficiário, não concorda com essas normas, ele possuía a opção de não buscar sua inclusão. As exceções a isso seriam apenas as exigências irrazoáveis ou, de outro modo, teratológicas, feitas pela pessoa jurídica de direito público.

A esse respeito, tem-se que a publicação de normas tributárias – seja em caráter individual ou geral – na imprensa oficial é nada mais do que a praxe no que tange às formas de comunicação. E sob esse ponto de vista, considerando que se trata de concessão de regime especial, mais razoável é que toda a coletividade tenha conhecimento da concessão, não apenas o seu beneficiário direto.

Logo, há de ser reconhecido o acerto da decisão recorrida quanto a esse argumento.

Outro argumento defendido pelo Recorrente diz respeito à dispensa da apresentação da DIF-papel imune, pelo fato de que não realiza operações com esse produto.

O Recorrente chega a juntar Solução de Consulta nesse sentido, de lavra da SRRF da 3ª Região.

Todavia, em que pese essa alegação, esta não pode ser acolhida.

Tal se dá pelo simples fato de que as obrigações tributárias acessórias são dissociadas da obrigação principal, motivo pelo qual a ausência de efetiva operação com o papel imune não pode ser considerada suficiente para dispensar o sujeito passivo de suas obrigações acessórias.

Assim é que, de fato, a Solução de Consulta responde simplesmente que a pessoa que não realiza essas operações não está obrigada a apresentar a DIF. Isso não se discute, até porque, a rigor, não se enquadram no preceito da própria IN 71/2001 as pessoas que não realizem essas operações.

No entanto, o Recorrente **optou** por participar desse regime tributário especial, mediante requerimento à Receita Federal. Ora, se foi liberalidade dele ingressar no regime tributário estabelecido pela IN 71/2001, ele está adstrito a todos os seus direitos e obrigações – em especial as acessórias, que têm como finalidade precípua viabilizar o controle, a fiscalização e a administração tributários.

Uma vez que o Recorrente se tornou, por opção, integrante desse regime tributário específico, o raciocínio da Solução de Consulta colacionada ao seu recurso deve ser complementado com as demais soluções de consulta exaradas sobre a matéria. Estas, após afirmarem que as pessoas que não fazem operações com papel imune não estão obrigadas a entregar a DIF, informam que “por outro lado, a pessoa jurídica que obteve a inscrição no registro especial, instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593/77, está obrigada a apresentar a

DIF-papel imune, *independentemente de ter havido ou não operação com papel imune no período*” (Soluções de Consulta nº 316/2002 da DISIT 07, 06/2004 da DISIT 09, e 65/2007 da DISIT 06). Segue abaixo a ementa da Solução 65/2007, que é de igual conteúdo à das demais:

ASSUNTO: *Obrigações Acessórias*

EMENTA: *DIF - Papel Imune. Obrigatoriedade de apresentação. A pessoa jurídica que não opera com papel imune, isto é, não promove o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, está dispensada do registro especial para estabelecimentos que realizam operações com papel imune e desobrigada da apresentação da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF- Papel Imune). Por outro lado, a pessoa jurídica possuidora de estabelecimento inscrito no registro especial está obrigada a apresentar a DIF - Papel Imune, independentemente de ter havido ou não operação com papel imune no período.*

Logo, uma vez integrante do registro especial, torna-se ônus do sujeito passivo cumprir com todas as obrigações acessórias que lhe são próprias. Impraticável, portanto, acolher essa arguição do Recorrente.

De igual modo, a multa a ser aplicada no caso em tela não é feita por provocar prejuízos materiais ao fisco, mas por simples descumprimento de obrigação acessória. Assim é que, uma vez ocorrido o fato gerador, nos termos do art. 115 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo está vinculado ao ente tributante para cumprir com um dever formal diferente do pagamento. Seu descumprimento já é mais do que suficiente para a imputação de penalidade: trata-se de multa de caráter formal.

Assim, o fato de não haver falta de recolhimento de tributos não pode servir como excusante para aplicação de penalidade pelo sujeito passivo quanto ao descumprimento de suas obrigações acessórias. A rigor, a simples independência entre essas duas obrigações – conceito basilar do direito tributário – já leva a essa conclusão.

Por isso mesmo, a diligência (e seu resultado, no intuito de verificar se o Recorrente possui equipamentos destinados ao exercício da atividade de editoração gráfica) se mostra até secundária, dado que a infração de caráter formal independe do maquinário do sujeito passivo: imputou-se a penalidade pela simples falta de entrega da DIF-papel imune.

Ao final, o Recorrente traz nova argumentação, no sentido de que as IN 71/2001 e 101/2001 devem se ater ao preceito do Decreto-lei 1593/77, para conduzir tese destinada a defender que, ao invés de sofrer a pesada multa constante do auto de infração ora revisto, deveria sim ter perdido o regime especial e sofrido multa apenas de dez mil reais.

Ocorre que, em que pese serem interessantes os argumentos do Recorrente, estes não podem ser acolhidos, dado que sua infração possui penalidade específica.

Ademais, o que se percebe do art. 2º do Decreto-lei nº 1593/77 é que há *liberalidade* do Secretário de Receita para cancelar o registro especial e apenar o sujeito passivo com uma única multa.

Ora, o cerceamento de atividades do sujeito passivo é ato extremo, e que, por isso mesmo, só é adotado pelo Secretário da Receita Federal e, mesmo assim, em casos que justifiquem fortemente sua adoção. Caso contrário, ameaçado restará o princípio constitucional da livre iniciativa, base do sistema republicano.

Logo, o auto de infração não incorreu em erro na cominação da penalidade.

Isto posto, conheço do recurso voluntário e voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi

Declaração de Voto

Conselheiro Solon Sehn

Entendo que razão assiste ao Recorrente. O art. 1º da IN SRF nº 71/2001, cumulado com o art. 10, parece restringir a obrigatoriedade da apresentação às pessoas jurídicas *que realizarem operações com papel imune*. Assim, considerando que, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional, a legislação tributária que define infrações ou comine penas deve ser interpretada de maneira mais benéfica ao contribuinte, deve ser afastada a cominação da penalidade. Nessa linha, coloca-se o julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Apelação/Reexame Necessário nº 2007.70.00.010740-0/PR. Rel. Desembargador Federal Vilson Darós. D.E. 01/07/2009), mantido pelo Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 1.217.748/PR. Rel. Ministro Benedito Gonçalves), do qual se destaca a passagem a seguir:

Ao contrário do sustentado pela União em suas razões de apelo, entendo que a interpretação mais adequada é a de que a obrigação de declarar somente nasce quando o contribuinte realize efetivamente a operação com papel imune. [...]

E mais, a obrigação acessória de declarar, mesmo quando não produzido impressão em papel imune, deve ser expressa e não partir de uma interpretação extensiva da lei.

Assim, conclui-se que a autora deixou de apresentar a declaração simplesmente porque não havia o que declarar no período. (DJe: 27/06/2011)

(assinado digitalmente)