



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

**Processo n°** 10830.001566/2006-33  
**Recurso n°** 255.640 Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-00.824 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2011  
**Matéria** IPI/MULTA REGULAMENTAR  
**Recorrente** PARK INDUSTRIA GRAFICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de Apuração: 31.07.2003.

Ementa: MULTA REGULAMENTAR. APLICA

A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Art. 112 do CTN.

Ementa: MULTA. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DIF-PAPEL IMUNE.

O descumprimento de obrigação acessória no prazo legal impõe aplicação da penalidade prevista na legislação vigente por ocasião da infração administrativa, limitada a sua incidência ao mês calendário omitido ou apresentado extemporaneamente e não por mês-calendário de atraso, o que inibe o seu caráter de perpetuidade.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa pela falta ou atraso na entrega da DIF-PAPEL IMUNE a uma incidência por declaração não entregue ou que tenha sido entregue fora do prazo.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Winderley Morais Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o respeitável Acórdão que manteve o crédito tributário relativo à multa regulamentar decorrente de atraso na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF –Papel Imune.

Aduz a Recorrente em suas razões recursais que a empresa não adquiriu e não utilizou o papel imune, em que pese estar cadastrada, conforme faz prova por meio das declarações do período de 02 de janeiro a janeiro de 2006.

Também rechaça acumulação de penalidade, que seja por mês calendário em atraso, bem como, sustenta que a penalidade aplicada pelo fisco está distorcida do valor fixado pelo art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Por derradeiro afirma que a Lei nº 10.426/02 com as alterações da Lei nº 11.051/04 fixou a penalidade proporcional de 2% (dois por cento) ao mês-calendário, o que marca a natureza acumulativa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, sendo assim, toma-se conhecimento.

Analisando a matéria de mérito, verifica-se que a aplicação da multa está amparada no art. 57 da Medida Provisória nº 2.113-30, de abril de 2001 e suas reedições, seguida da Medida Provisória nº 2.158-35, de julho de 2001.

Para facilitar a compreensão da sequência normativa, reproduzo abaixo as normas pertinentes:

Art. 16 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999:

*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.*

Art. 57 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001:

**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.

Artes. 10, 11 e 12 da IN SRF nº 71, de 24/08/2001:

**“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.

**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.”

Verifica-se que a Lei nº 9.779/1999 autorizou à Secretaria da Receita Federal do Brasil dispor sobre obrigações acessórias, principalmente no que diz respeito à forma, prazo e condições.

O art. 10 da IN SRF nº 71/2001 instituiu a obrigatoriedade da DIF-papel imune, o art. 11 estabeleceu o prazo de apresentação e o art. 12 vinculou o descumprimento da obrigação ao art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, a qual instituiu penalidades para o não cumprimento de obrigações acessórias dispostas pela SRFB.

Duas são as interpretações dado ao comando da norma do art. 57 da MP 2.158-35/2001. A primeira seria a repetição da multa até o mês da apresentação da declaração. A segunda é a de que cada declaração que deixe de ser apresentada gerará uma única multa.

Contribuinte que sustenta que não cabe uma multa a cada mês até a entrega da declaração. Assim, cabe examinar a aplicação de multa a cada mês que perdurou o atraso da entrega da declaração, penso que se revela ofensiva ao princípio da não propagação das multas.

Como se sabe, via de regra, a palavra “sanção” é utilizada para fazer referência a relações jurídicas decorrentes do inadimplemento de deveres jurídicos, conforme ensinamento de Eurico Marco De Santi, Revista Lançamento Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1996, p.38-9.

Portanto, “sanção” é, mormente usada como sinônimo de “pena”, no sentido negativo, que traduz a idéia de castigo por conduta contrária as regras estabelecidas diante de certa circunstância.

Como bem afirma a doutrina não se pode confundir tributo com penalidade, pois dispõe o art. 3º do Código Tributário Nacional:

*“Art. 3º – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”*

Como se sabe o legislador não está autorizado a permutar os conceitos jurídicos de tributo e pena, pois o ordenamento jurídico veda a utilização de pena em substituição ao tributo e vice-versa, no sentido de se exigir tributo em descumprimento de um dever.

Ao Estado é vedado agravar a punição para quem comete ilícito administrativo, o que crie ou agrave multas com finalidade coagir o cumprimento da obrigação acessória. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que à pessoa adotada de competência tributária é vedado utilizar tributo para infligir uma pena, como restou decidido quando do julgamento do Recurso Extraordinário número 94.001.

O conceito da penalidade é de que está deve estar apoiada no princípio da razoabilidade, sendo que, as determinações estatais devem ser escritas de forma clara e deve determinar um prazo razoável para o seu cumprimento, sendo inválidos regimes especiais sem prazo determinado porque a ordem constitucional brasileira repele penas de caráter perpétuo.

O princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária foi eleito com a finalidade de restringir e coibir a possibilidade de um mesmo fato tributário ser apenado diversas vezes com multas tributárias.

Mesmo sendo tarefa espinhosa delimitar o campo da propagação e da repetição da multa, até mesmos para os doutrinadores, não há dúvida de que a multa penal é acatada pela Doutrina, pelo Constituinte e pelo Poder Judiciário quando editada por lei ordinária.

Webster, citado pelo professor Dejalma de Campos, já dizia:

*“A lei despida de sanção não é lei mas simples conselho”.*

Impõe-se que haja sanção, desde que, se observe o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade. No entanto, é comum encontrar violações destes princípios em certas legislações ordinárias, tanto na esfera federal quanto na estadual e municipal.

Penalidade aplicada repetidamente viola os princípios basilares, da razoabilidade e proporcionalidade, além dos princípios da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é bastante firme no sentido de declarar inválidas leis que estipulam sanções fora dos parâmetros da razoabilidade, nesse sentido editou as Súmulas números 70 e 547.

A pena imposta pelo descumprimento de obrigação acessória viola todos os princípios basilares, razoabilidade, proporcionalidade, o princípio da não propagação das multas e o da não repetição da sanção tributária.

Além do que, se revela tratar-se de sanção política, que em via de regra, assemelha à medida de segurança do Direito Penal, já que são aplicadas com a finalidade de evitar infrações futuras, nas palavras do professor Soares Martinez, Direito Fiscal, 10. ed. Coimbra Almedina, 2000, p. 364-5.

O entendimento da doutrina é de que medidas como essa não pode ser utilizada para chantagens e obrigar o sujeito passivo a cumprimento de determinadas obrigações acessórias, os Tribunais têm rechaçados os casos que se utiliza destes procedimentos para obrigar o devedor a saldar a eventual dívida, que podendo ser, não é executado.

Essa matéria tornou-se clara com o evento da Medida Provisória nº 451/2008, que excluiu do texto o termo “por mês”, que coaduna com a segunda interpretação de que a cada declaração que deixar de ser apresentada gera uma única multa.

Assim, entendo que a multa aplicada deve ser ajustada a essa interpretação, devendo incidir sobre cada falta.

Aduz também a Recorrente, em que pese estar cadastrada, não adquiriu e tampouco utilizou papel imune. As declarações acostadas, execução é a de julho de 2003, comprova que a empresa adquiriu papel imune, o que desobrigava apresentação era o fato se não tivesse em momento algum adquirido.

Sendo assim, impõe a multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por ter deixado de apresentar a declaração no prazo fixado.

No caso de microempresa e pequeno porte o valor da multa R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Por todo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa regulamentar ao valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), limitada a sua incidência ao mês calendário omitido ou apresentado extemporaneamente e não por mês-calendário de atraso.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

