



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 10882.000451/2005-35                                 |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário   |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>3201-002.086 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b> |
| <b>Sessão de</b>   | 25 de fevereiro de 2016                              |
| <b>Matéria</b>     | INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA                                  |
| <b>Recorrente</b>  | TECNOFORMAS INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA                   |
| <b>Recorrida</b>   | FAZENDA NACIONAL                                     |

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

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 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Cassio Schappo, Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Winderley Morais Pereira.

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

*Contra a empresa epigrafada foi lavrado o auto de infração de fls. 11/16, 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 nº 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 2º trimestre de 2004, atingiu o montante de R\$ 855.000,00.*

*O lançamento fundamentou-se nas disposições contidas nos seguintes comandos normativos: art. 57, inciso I, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; arte. 1º, 2º, 10 e 12 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 71, de 24 de agosto de 2001; art. 2º, § único da Instrução Normativa (IN) SRF nº 159, de 16 de maio de 2002.*

*A ação fiscal foi realizada conforme determinação contida no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.13.00-2004-00315-2 (fl. 01), tendo a fiscalizada sido inicialmente intimada a comprovar a entrega da DIF - Papel Imune relativa ao período acima mencionado (fl. 03).*

*Em atenção à referida intimação, a fiscalizada justificou a não entrega das declarações porque não teve ciência "da publicação do Ato Declaratório, autorizando compra de Papel Imune, nos termos da IN SRF nº 71, de 24/08/2001".*

*O sujeito passivo foi cientificado do lançamento por meio de correspondência encaminhada por Aviso de Recebimento, recebida em 01/03/2005 (fl. 17), tendo protocolado sua impugnação em 31/03/2005, conforme peça de fls. 19/44, firmada por procurador regularmente estabelecido (46/66), e anexos que a seguem, na qual aduz, em apertada síntese:*

*a) que "desempenha diversas atividades e, dentre elas, a prestação de serviços gráficos de qualquer natureza, incluindo o processamento de dados por impressão eletrônica, dedicando-se, ainda, à confecção de impressos de segurança, formulários contínuos, embalagens flexíveis, e outros, rótulos, etiquetas e cadernos, dentre outros";*

*b) que, conforme já havia esclarecido por ocasião do procedimento de fiscalização, não entregou as declarações "simplesmente porque desconhecia o deferimento do pedido";*

- c) que não lhe foi concedida "qualquer oportunidade para regularizar sua conduta, isso, repita-se, sem que tenha se verificado qualquer operação com papel imune";
- d) que a aplicação das normas deve observar "seus pressupostos teleológicos ou finalísticos". Nesse sentido, "a aplicação da multa regulamentar não deve consubstanciar um instrumento de arrecadação". E a multa em tela visa, tão-somente, "impedir que se faça mal uso do instituto da imunidade tributária". Portanto, "somente os contribuintes que desrespeitarem a norma, ou seja, se utilizarem de papel imune para atividades não beneficiadas pela imunidade tributária acima mencionada é que poderiam ser punidos";
- e) que protesta pela realização de "diligências necessárias a demonstração de inexistência de quaisquer operações com papel imune";
- f) que sua boa-fé está demonstrada justamente pela não realização de operações com papel imune. E, por isso, "a aplicação da sanção ou penalidade, concessa máxima vênia, se verificou de forma absolutamente desproporcional, desarrazoada, isso para não dizer, flagrantemente, confiscatória";
- g) que o art. 16 da Lei nº 9.779/99, que também fundamenta a imposição da multa regulamentar aqui analisada, "apenas delega à Receita Federal competência para dispor sobre obrigações acessórias". Mas a Constituição Federal prescreve a necessidade de lei para fazer nascer obrigações;
- h) que a multa aplicada no auto de infração, com fundamento no disposto no art. 57 da MP nº 2.158-34, foi considerada de forma cumulativa, o que implica em "inequívoco bis in idem", que ofende os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, caracterizando "infastável hipótese de confisco". Neste sentido, "segundo a exegese adotada pela Fiscalização para cada trimestre a sanção deveria compreender todo o período antecedente o que, evidentemente, não se justifica";
- i) que, "desde que apenas para argumentar fosse olvidada a finalidade da norma", seria passível de ser cobrado o valor de R\$ 155.000,00, relativo à data de ocorrência de 31/07/2002, "e que corresponde ao número de meses do período fiscalizado";
- j) que o auto de infração é ato administrativo vinculado, cuja motivação constitui requisito de sua validade. Se isto não for observado, tal ato administrativo é passível de revisão
- k) que o conteúdo econômico passível de ser tributado está delimitado pelas regras de competência e os princípios que informam o sistema constitucional, norma de maior hierarquia do ordenamento jurídico.

Após repetir o conteúdo dos 26 primeiros parágrafos de sua peça, reitera a impugnante pela realização de diligências e perícias necessárias à comprovação da não realização de

*operações com papel imune, indicando perito contábil, bem como apresentando os quesitos que pretende serem respondidos.*

*Conclui a impugnante pedindo pela declaração de nulidade da multa "que lhe foi imposta através do presente processo administrativo", ou pela sua "desconstituição, face à ausência de motivo, haja vista a não utilização de papel imune e, pois, a regularidade do procedimento da ora Impugnante face ao instituto da imunidade tributária".*

*Sucessivamente, pede a impugnante pela "revisão da forma de aplicação da penalidade para que se evite o bis in idem e aplicada a multa na forma estipulada pelo art. 57 da Medida Provisória (MP) 2.158-34, ou seja, a importância ali assinalada multiplicada pelo número de meses equivalente ao período e não por todo o período antecedente".*

*Pede, ainda, pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com fulcro no disposto no art. 150, inc. III do CTN, e protesta pela juntada de novos documentos destinados a fazer prova de suas alegações nos termos dos parágrafos 4º e 5º do art. 16 do Decreto 70.235/72".*

Sobreveio decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 21/6/2001, Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*sujeita o contribuinte à imposição da multa prevista no artigo 57 da MP 2.158-35, devida por mês-calendário de atraso.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.**

*As instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.*

**ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. VINCULAÇÃO. REGULARIZAÇÃO DE CONDUTA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Uma vez constatada a infração tributária, impõe-se o lançamento da penalidade aplicável, que não depende de prévia oportunidade para regularização da conduta do infrator.*

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. DESNECESSIDADE.**

*Não se atende pedido para realização de diligências e perícias que visam comprovar situação que não afeta a procedência do lançamento.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Data do fato gerador: 01/01/2001*

**INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA OBJETIVA.**

*A responsabilidade pela infração à legislação tributária não depende da intenção do agente.*

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A infração ora em julgamento decorre da falta de apresentação pela recorrente da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune).

A contribuinte não contesta a omissão, justificando-a no desconhecimento do deferimento do seu pedido. Aduz que não lhe foi concedida oportunidade para regularizar sua conduta, bem como que não realizou nenhuma operação com papel imune, estava de boa-fé e que por isso não deveria ser penalizada.

Delimitada a lide, verifica-se que a questão já se encontra pacificada em nossa casa, inclusive com pronunciamentos unâimes da CSRF pela regularidade da aplicação da multa pela falta de entrega da DIF - Papel Imune, a partir da publicação do ato declaratório no Diário Oficial da União.

Neste sentido, transcrevo abaixo excerto do voto condutor do acórdão nº 9303-01.428, de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, julgado por unanimidade de votos pela 3<sup>a</sup> Turma da CSRF, que se adota como razão de decidir:

*A controvérsia a ser resolvida diz respeito ao momento em que o Ato Declaratório Executivo, que reconheceu a inscrição da sociedade no Registro Especial de papel imune, produziu efeitos para fins de obrigatoriedade de entrega da DIF – Papel Imune.*

*Com a delegação de competência do CTN e da Lei nº 9.779/99, foi editada a Instrução Normativa nº 71, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre registro especial para estabelecimentos que realizem operações com papel destinado à impressão de livro, jornais e periódicos, e institui a Declaração Especial de Informação Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF- Papel Imune).*

*Transcrevo partes importantes da referida IN, que irão nortear minha razão de decidir, in verbis:*

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), 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.

*O programa gerador da DIF Papel Imune foi aprovado pela IN SRF nº 159/2002, que estabeleceu regras, dentre elas, a obrigatoriedade de entrega da declaração.*

Art. 2º A apresentação da DIF-Papel Imune deverá ser realizada pelo estabelecimento matriz, contendo as informações referentes a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica que operarem com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Parágrafo único. **A apresentação da DIF-Papel Imune é obrigatória, independente de ter havido ou não operação com papel imune no período.** (grifei)

*Com base na legislação vigente à época, 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 a apresentar a DIF – Papel Imune a partir do momento da concessão do registro especial, independentemente de ter havido ou não operação com papel imune no período.*

[...]

*Como bem delineada pelo despacho de admissibilidade, a discordância está no momento de produção dos efeitos do ato declaratório de concessão de registro especial, para fins de obrigatoriedade de entrega da DIF – Papel Imune:*

Sustenta o acórdão recorrido que a ciência da concessão do ato declaratório de registro especial dar-se-ia pela ciência pessoal à interessada, ao passo que a recorrente entende que seria a data da publicação no Diário Oficial da União e o deslinde da controvérsia confirmará ou não a data a partir da qual existiria a obrigação acessória que teria sido descumprida.

*O art. 2 da IN SRF nº 71/2001 trata do modo como se dá a publicidade do Ato de concessão do registro especial, como se segue:*

Art. 2º O registro especial será concedido pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal (DRF) ou da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic), em cuja jurisdição estiver localizado o estabelecimento a requerimento da pessoa jurídica interessada, que deverá atender aos seguintes requisitos:

Documento assinado digitalmente conforme (Redação dada pela IN SRF 101, de 21/12/2001)

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1º A publicidade da concessão do registro especial dar-se-á por intermédio de Ato Declaratório Executivo (ADE), publicado no Diário Oficial da União (DOU), que conterá: (Redação dada pela SRF 101, de 21/12/2001) (grifei)

*Consoante noção cediça, o Diário Oficial é o meio oficial e hábil para dar ciência de atos da administração pública. E, pela regra acima, a publicidade do ADE se dá com sua publicação no DOU.*

[...]

*Portanto, não é necessário empreender grandes esforços intelectuais para concluir que, com a publicação do ADE no Diário Oficial da União, o contribuinte estava obrigado a entregar a DIF – Papel Imune, independentemente de ter havido ou não operação no período.*

Estabelecida as premissas que norteiam a solução da lide, em análise ao caso concreto, contata-se que a recorrente teve seu pedido de inscrição acatado pela Delegacia da Receita Federal em Osasco/SP, sendo sua inscrição formalizada pelo Ato Declaratório Executivo nº 35, de 1º de abril de 2002, da DRF Osasco, publicado no Diário Oficial da União (DOU) em 04/04/2002 (fl. 06).

O Auditor Fiscal da Receita Federal efetuou o lançamento do auto de infração para exigência de multa, pela falta da entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF –Papel Imune), relativas ao 2º, 3º e 4º Trimestre de 2002; ao 1º, 2º, 3º e 4º Trimestre de 2003, e ao 1º e 2º trimestre de 2004.

Constata-se, de pronto, que todas as exigências referem-se a período posterior a sua inscrição no regime, mostrando-se correta a autuação fiscal.

A penalidade foi aplicada com base no artigo 57, inciso I, da MP 2.158-34/01, que apresentava, à época, a seguinte redação:

*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; (grifo nosso)*

A infração, contudo, teve sua penalidade modificada pela Lei nº 11.945, de 2009. Essa lei, mais específica, modifica a penalidade, passando de cinco mil reais por mês-calendário para cinco mil reais por declaração não apresentada. Transcreve-se, abaixo, o artigo 1º desta Lei:

*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*

Documento assinado digitalmente conforme papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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.*

*§ 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. (grifo nosso)*

Desta forma, em atenção ao previsto no artigo 106, II, “c” do CTN, tratando-se de norma que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, deve a mesma ser aplicada ao ato não definitivamente julgado.

Como consequência, aplica-se a autuação, de forma retroativa, o inciso II, do § 4º, do artigo 1º da Lei nº 11.945/09, mantendo a penalidade no valor de R\$ 5.000,00 por DIF não apresentada.

Quanto à constitucionalidade da exigência, esclarece-se que a questão não pode ser apreciada por esta casa devido ao CARF não ser competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

O pedido de diligência, a seu turno, também deve ser negado, tendo em vista a total prescindibilidade deste na solução da lide, posto que a legislação estabelece que a

obrigatoriedade da apresentação da DIF-Papel Imune independente de ter havido ou não operação com papel imune no período.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, reduzindo a penalidade para o valor de R\$ 5.000,00 por DIF não apresentada.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

CÓPIA