



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 10925.001613/2005-17  
**Recurso nº** 148.999 Voluntário  
**Matéria** IPI, MULTA REGULAMENTAR  
**Acórdão nº** 203-13.801  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** GRÁFICA E EDITORA VISOGRAF LTDA. ME  
**Recorrida** DRJ-PORTO ALEGRE/RS

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**MULTA REGULAMENTAR. DIF - PAPEL IMUNE**

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 nos termos da legislação tributário vigente.

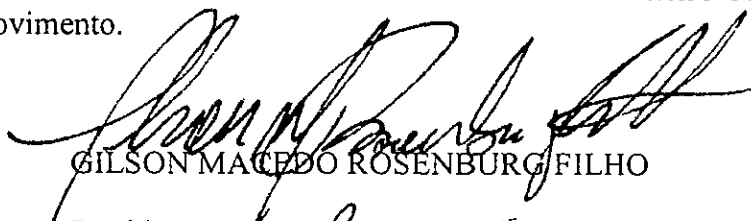
**PENALIDADE. LEI TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO**

Em face da duplicidade de interpretação de lei tributária, aplica-se aquela que comine penalidade menos onerosa ao sujeito passivo.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.


ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho que lhe negou provimento.

  
GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO  
Presidente

  
JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS  
Relator

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 02 / 04 / 09


  
Marilde Cursino da Oliveira  
Mat. Elepe 91850

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente) e Luis Guilherme Queiroz Vivacqua (Suplente).



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 02 / 04 / 09

  
Marildo Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91659

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília: 02, 04, 09

*ut*  
Maziele Curcio de Oliveira  
Mat. S/ape 91650

## Relatório

Contra a recorrente acima, foi lavrado o auto de infração às fls. 04/44, exigindo-lhe crédito tributário, no valor de R\$ 159.000,00 (cento e cinquenta e nove mil reais), por falta de entrega das Declarações Especiais de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF – Papel Imune), referentes aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003.

Cientificada do lançamento e intimada a recolher o crédito tributário, interpôs impugnação (fls. 48/56), requerendo o seu cancelamento, alegando, as razões que foram assim sintetizadas pela DRJ em Porto Alegre:

*“a contribuinte em sua impugnação, alegou, em síntese, (1) a nulidade do auto de infração; (2) erro material no lançamento da multa, concernente ao seu valor, relativa ao primeiro trimestre de 2002, cujo vencimento ocorreu em 31/07/2002, e não, como constou no auto de infração, em 30/04/2002, (3) a ocorrência de denúncia espontânea e (4) a inconstitucionalidade da MP nº 2.158-35/01.”*

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou o lançamento procedente, conforme acórdão nº 10-12.623, datado de 10/07/2007, às fls. 74/77, assim ementado:

*“DIF-PAPEL IMUNE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INSTITUIÇÃO POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE.*

*1. Nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Neste conceito estão compreendidas as instruções normativas expedidas por autoridade administrativa competente (art. 96 do CTN), razão pela qual não há qualquer ilegalidade na instituição da DIF - Papel Imune por meio da Instrução Normativa nº 71/2001.*

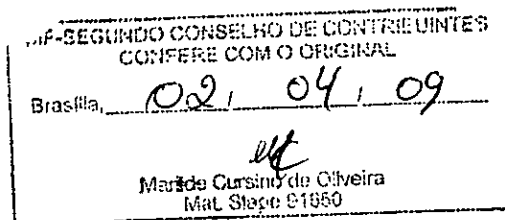
*2. As sanções previstas na IN SRF nº 71/2001 encontram fundamento de validade no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que expressamente previu as sanções pecuniárias aplicáveis pelo descumprimento das obrigações Acessórias relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Este texto normativo teve sua eficácia mantida pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001.*

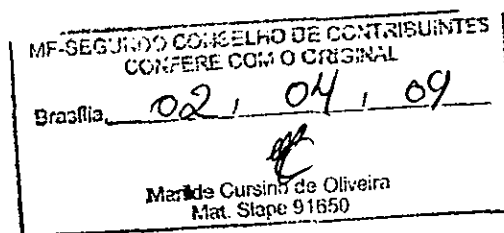
*3. A autoridade administrativa está vinculada à aplicação da legislação.”*

Inconformada com esse acórdão, interpôs o recurso voluntário às fls. 84/94, requerendo a reforma do acórdão recorrido para que seja cancelado o lançamento ou, alternativamente, sejam acolhidas as razões expostas no item 3.2, para determinar a redução da multa, ora exigida, a 5,0 % dos valores das operações realizadas, respeitando o limite de R\$ 100,00 (cem reais) por mês e, cumulativamente, se mantida, sejam acolhidas as razões expostas no item 3.3, para que seja excluída parcela referente ao 2º trimestre de 2002 ou, ainda, seja determinado o seu cancelamento em face da denúncia espontânea.

Para fundamentar seu recurso voluntário, alegou, em síntese: a) a inobservância da base adequada na aplicação da penalidade, nos termos da MP 2.158-35/2001, art, 57; segundo seu entendimento, a base correta seria o inciso II deste artigo e não o inciso utilizado no lançamento; b) que o valor da multa lançada e exigida deveria ser reduzido, nos termos do CTN, art. 112, IV, aplicando-se a penalidade prevista no inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-38, de 2001, ou seja, 5,0 % sobre os valores das operações realizadas, respeitado o limite de R\$ 100,0 (cem reais) por mês; c) a improcedência da multa correspondente ao 2º trimestre de 2002, tendo em vista que o vencimento da obrigação se deu em 31/07/2002 e não em 30/04/2002, conforme entendeu o autuante; e, d) que houve denúncia espontânea, uma vez que foi intimada do Mandado de Procedimento Fiscal e neste lhe fora concedido 05 (cinco) dias úteis para a apresentação das DIF em atraso, devendo-se aplicar a ela o disposto no CTN, arts. 136 e 138.

É o relatório.





## Voto

Conselheiro JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Preliminarmente, esclareço que é de conhecimento deste Conselheiro que, após a constituição do crédito tributário em discussão o Poder Executivo editou a MP nº 451, publicada no Diário Oficial da União de 15/12/2008, alterando as obrigações para os contribuintes que operam com papel imune, inclusive, penalidades. Contudo, deixo de aplicá-la ao presente caso, porque se trata de norma de eficácia contida cuja aplicação depende de regulamentação, conforme previsto no § 3º do seu art. 1º.

Ao contrário do entendimento da recorrente o disposto no inciso II do art. 57 da MP nº 2.158-35, aplica-se somente aos casos em que o sujeito passivo seja o responsável pelo tributo e deixe de informá-lo e/ ou preste informação inexata ou incompleta. No caso de descumprimento de obrigação acessória, ou seja, quando deixa de entregar declarações a que está obrigado por lei, aplica-se o disposto no inciso I, daquele mesmo artigo, conforme fundamentado pela autoridade autuante.

Quanto à alegação de que a multa correspondente ao 2º trimestre de 2002 deveria ser excluída do lançamento sob o argumento de que a obrigação teria vencido em 30/07/2002 e não em 30/04/2002, como entendeu o autuante, não lhe assiste razão.

Realmente as INs SRF nº 134, de 08/02/2002, art. 1º, e nº 159, de 16/05/2002, art. 3º, § 2º, permitiram a entrega da DIF-Papel Imune relativa ao 2º trimestre de 2002 até o dia 31 de julho de 2002. Contudo, a recorrente a transmitiu somente em 25/11/2004, conforme provam os extratos da consulta processual à fl. 28 e do recibo de entrega à fl. 39.

Já em relação à denúncia espontânea prevista no CTN, art. 138, se aplica somente a tributos e, para se concretizar, deve ser acompanhada do pagamento do respectivo tributo que está sendo denunciado, acrescido dos respectivos juros moratórios.

No caso de descumprimento de obrigação acessória, para se configurar o fato gerador da penalidade, basta o simples transcurso do tempo. A penalidade prevista pelo descumprimento da obrigação independe da vontade do sujeito passivo, ou seja, não se altera em função da sua voluntariedade. Comprovada que a obrigação não foi e/ ou foi cumprida a destempo, há a incidência de multa formal (a qual, por independe da vontade do sujeito passivo, não pode ser por ele elidida).

No entanto, no presente caso entendo que a legislação, art. 57, inciso I, comporta uma interpretação na graduação da penalidade mais favorável ao acusado.

A penalidade por descumprimento da obrigação acessória pela falta de apresentação da DIF – Papel Imune está prevista na Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02, 04, 09  
Márcio Cufino de Oliveira  
Mat. Slabe 91650

CC02/C03  
Fls. 108

24/08/2001, art. 57, inciso I, na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, art. 16, e na IN-SRF nº 71, de 24/08/2001, art. 12, que assim dispõem:

*MP nº 2.158-35, de 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.”*

*Lei nº 9.779, de 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.”*

*IN SRF nº 71, de 2001:*

*“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.”*

Em relação à obrigação acessória, quanto à entrega tempestiva da DIF-Papel Imune, levando-se em conta que esta declaração é trimestral, o inciso I do art. 57 da MP, transcrito acima, permite dupla interpretação sobre a expressão “R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário”. Uma, o valor da multa pode ser de até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), conforme o número de meses compreendidos pela declaração; ou, uma segunda, de múltiplos de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), conforme o número de meses-calendários correspondentes ao atraso no cumprimento ou na formalização da autuação.

Deve-se levar em conta que a DIF – Papel Imune é uma declaração trimestral, diferente de outras declarações, cujas multas também encontram amparo no inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, como é o caso das declarações mensais previstas nas Instruções Normativas SRF nº 325, de 30/04/2003; nº 396, de 06/02/2004 e nº 445, de 20/08/2004. Muitas destas normas regulamentadoras declaram expressamente que lhes valem a segunda interpretação. A IN nº 71, de 2001, que trata exclusivamente da DIF – Papel Imune, nada contempla sobre esse item. Essa omissão pode ter dois significados: ou o efeito multiplicador da multa é aplicável ao atraso na entrega da DIF – Papel Imune, em virtude de interpretação sistemática (se para as outras declarações é assim, porque não seria para esta?), ou o legislador

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02 / 04 / 09  
  
Marilde Cursino da Oliveira  
Mat. Sispq 91550

administrativo não quis adotar a mesma regra das outras declarações (se nada disse, é porque não quis).

Tomamos a liberdade de citar e transcrever a interpretação favorável à multa progressiva expendida julgador Celso Lopes Pereira Neto, no julgamento do Acórdão DRJ/REC nº 13.624, de 27 de outubro de 2005, *in verbis*:

*“Suponhamos que haja, na jurisdição de uma mesma Unidade da SRF, dois contribuintes na mesma situação: mesma natureza do negócio (por exemplo, gráfica), mesmo porte, com o registro especial que as autoriza a realizar operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. E ambas deixam de apresentar a Declaração DIF – Papel Imune, referente ao mesmo trimestre-calendário.*

*A autoridade administrativa tem, imediatamente, nos sistemas da SRF, a informação de que ambas descumpriram a obrigação acessória. No entanto, em relação a uma delas, age imediatamente autuando-a pela infração cometida. Em relação à outra, a falta de ação e autuação faz com que o “taxímetro fique rodando” até que a empresa seja incluída em alguma fiscalização.*

*Parece-nos que isto configuraria um tratamento claramente desigual em relação a contribuintes em situação equivalente. Também, não nos parece que esta (aplicação de taxímetro) fosse a intenção da lei, para os casos de declarações periódicas. Haveria mais sentido para solicitações e intimações isoladas, casos em que o não atendimento configuraria embaraço à ação fiscal.*


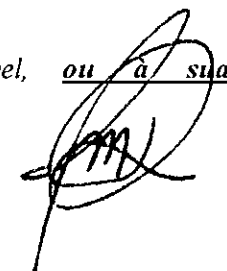
*Porém, não compete ao julgador administrativo de primeira instância da Receita Federal do Brasil decidir sobre a justeza, legalidade ou inconstitucionalidade de Instruções Normativas, mas apenas dar-lhes cumprimento.*

Ora, o montante da penalidade vai depender exclusivamente da ação das DRFs em fiscalizar as pessoas jurídicas obrigadas a entregas de DIF – Papel Imune. Se exigir a multa no mês imediatamente seguinte ao trimestre, esta será correspondente a apenas um mês, se demorar mais de um mês, a multa será multiplicada por tantos meses quantos tiverem decorrido desde a data limite, fixada para sua entrega, podendo chegar a 60 (sessenta) vezes por cada declaração trimestral, gerando um montante impagável e muitas vezes superior ao patrimônio líquido da pessoa jurídica, como no presente caso.

Diante da duplicidade de interpretações sobre a lei tributária que comina penalidade, parece-nos imprescindível aplicar-se ao presente caso o art. 112 do CTN que assim dispõe, *in verbis*:

*“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:*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”(destaque não-original.)*

Dessa forma, entendo que a interpretação mais favorável ao sujeito passivo é a que limita a penalidade em R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) por declaração em atraso, reduzida a R\$ 4.500,00 quando se tratar de optantes pelo Simples.

Conforme constou dos autos, a requerente é optante pelo Simples, gozando, portanto, da redução da penalidade, nos termos do parágrafo único do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

No presente caso, segundo constou da descrição dos fatos e enquadramento legal à fl. 05, a recorrente deixou de apresentar no prazo legal as DIF-Papel Imune referentes aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003, ficando sujeita a multa regulamentar, no valor de R\$ 4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais), por cada trimestre, já reduzida em 70,0 %, totalizando R\$ 18.000,00.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, voto pelo provimento parcial ao presente recurso voluntário, reduzindo o lançamento para R\$ 18.000,00 (dezoito mil reais).

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2009

JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS

