



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 14041.000453/2005-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-008.124 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de setembro de 2020  
**Recorrente** COMUNIDADE EDITORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2004

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DIF-PAPEL IMUNE. PREVISÃO EXCLUSIVA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. ART. 16 DA LEI N° 9.779/99. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA. PENALIDADE APLICÁVEL. COMINAÇÃO POR LEI EM SENTIDO ESTRITO.

O estabelecimento de obrigações acessórias, como a obrigatoriedade de apresentar a DIF-Papel Imune, pode se dar exclusivamente por meio de Instrução Normativa porque, nos termos do art. 16 da Lei n° 9.779/99, 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. As penalidades aplicáveis devem estar previstas em lei em sentido estrito, sendo apenas reproduzidas pelos dispositivos regulamentares, os quais fazem remissão ao texto legal.

DIF-PAPEL IMUNE. IPI. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA POR ATRASO OU OMISSÃO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF N° 151.

Aplica-se retroativamente o inciso II do § 4° do art. 1° da Lei 11.945/2009, referente a multa pela falta ou atraso na apresentação da “DIF Papel Imune” devendo ser cominada em valor único por declaração não apresentada no prazo trimestral, e não mais por mês calendário, conforme anteriormente estabelecido no art. 57 da MP n° 2.158-35/ 2001, consagrando-se a retroatividade benéfica nos termos do art. 106, I do Código Tributário Nacional.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N° 2.

As alegações de inconstitucionalidades não devem ser conhecidas no processo administrativo fiscal porque o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reduzir o valor da penalidade, nos termos da Súmula CARF n° 151.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Tom Pierre Fernandes da Silva, Ronaldo Souza Dias e Maria Eduarda Alencar Camara Simoes (suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro João Paulo Mendes Neto, substituído pela Conselheira Maria Eduarda Alencar Camara Simoes.

## Relatório

O presente processo versa sobre **Auto de Infração** lavrado para aplicação de multa por falta ou atraso na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune), nos termos do art. 57, I da MP n.º 2158-35/2001. A penalidade foi aplicada porque a empresa deixou de apresentar a referida declaração nos diversos trimestres indicados no Auto de Infração e, mesmo após ser intimada pela fiscalização, não prestou qualquer esclarecimento ou efetuou juntada de documentos.

Devidamente cientificada, a autuada apresentou **Impugnação** em que sustentou: a) que a empresa nunca fora intimada a prestar qualquer esclarecimento ou apresentar documento em procedimento fiscal; b) que sua principal atividade é a impressão de jornais, atividade amparada pela imunidade do art. 150, VI, “d” da CF/88; c) que escritura toda a circulação de papel destinado à impressão dos jornais; d) que a penalidade deve ser fixa por mês-calendário de não entrega, de maneira não cumulativa; e) que a autuação ofende os princípios do não-confisco, da segurança jurídica e da razoabilidade; f) que a multa regulamentar é muito maior que o próprio IPI eventualmente apurado, além de inviabilizar a atividade da empresa.

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da Impugnação, conforme decisão assim ementada:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2004*

**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 prevista no artigo 57 da MP 2.158-35.*

Cientificada do acórdão de piso, a autuada interpôs **Recurso Voluntário** em que (a) que a penalidade aplicada carece de supedâneo legal, pois instrução normativa não é espécie legislativa apta a instituir obrigação tributária acessória; (b) que o art. 16 da Lei n.º 9.779/99 autorizou a RFB a dispor sobre obrigações acessórias, mas não para criá-las; (c) que a IN/SRF n.º 71/2001 inovou, quando deveria se limitar a tornar efetivos os deveres instrumentais já previstos em lei; (d) que o registro especial previsto no Decreto-lei n.º 1.593/77 é específico para

fabricantes de cigarro e não para as empresas que operam com papel imune; (e) que, mesmo se reportando ao art. 57 da MP n.º 2158-35, a penalidade foi de fato criada pela IN/SRF n.º 71/2001; (f) que a multa do art. 57 da MP n.º 2158-35 só se aplica depois do prazo de solicitação das declarações pela autoridade fiscal e não depois do transcurso dos prazos previstos na IN/SRF n.º 71/2001; (g) que, como a obrigação de apresentar a DIF-papel imune é trimestral, a multa deveria incidir a cada trimestre e não a cada mês-calendário; .

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.  
É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

O presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória pela omissão na entrega das Declarações Especiais de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune), com fundamento no art. 57, I da MP n.º 2158-35/2001 c/c arts. 212 e 505 do Decreto n.º 4.544/02 (RIPI/02) c/c arts. 1º e 10 da Instrução Normativa SRF n.º 71/2001.

*Ab initio*, considerando o inteiro teor da matéria de defesa, merece registro o fato de que todos os ataques à decisão recorrida com argumentos de índole constitucional, em especial quanto a eventual caráter confiscatório ou desproporcional da penalidade, não podem ser conhecidos neste julgamento por força da Súmula CARF n.º 2, segundo a qual falece competência a este Conselho para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Ademais, não é demais repisar que, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, o julgador está adstrito à aplicação dos enunciados legais, não lhes sendo lícito negar sua vigência.

No mérito, tem-se por incontroverso nos autos o fato de que as DIF-Papel Imune não foram entregues pela Recorrente no prazo estipulado pela Instrução Normativa SRF n.º 71, de 24 de agosto de 2001, à vista de intimação da fiscalização para apresentação dos eventuais recibos de entrega ou de justificativa para a omissão. Veja-se o que diz a referida norma:

*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 n.º 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, caracteriza a situação prevista no inciso II do art. 7º, sem prejuízo da aplicação da penalidade prevista no art. 57 da Medida Provisória N.º 2.158-34, de 27 de julho de 2001.** (grifo nosso)*

Assim, resta analisar a insurgência da Recorrente contra o fato de a obrigação acessória de transmitir a DIF-Papel Imune estar prevista em norma infralegal, a Instrução Normativa SRF n.º 71/2001, sob a alegação de contrariar o princípio da estrita legalidade. Tal alegação não merece prosperar. De antemão, incontestemente que apenas a lei pode cominar penalidades. E a multa aplicada ao descumprimento de obrigações acessórias em geral encontra previsão expressa no art. 57, I da MP n.º 2158-35/2001, instrumento normativo que goza do *status* de lei ordinária e, portanto, é hábil a cominar sanções.

*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. (grifo nosso)*

A multa do art. 57, I da MP n.º 2158-35/2001 é aplicável aos casos de descumprimento de obrigações acessórias, quando este se dá pelo não fornecimento de informações ou esclarecimentos nos prazos estabelecidos na legislação tributária ou em eventual intimação fiscal. Ademais, tanto o fornecimento intempestivo quanto o não fornecimento são situações que ensejam a aplicação desta penalidade, pois ambas caracterizam descumprimento do prazo previsto ou assinalado.

A penalidade aplicada não encontra supedâneo apenas na combatida instrução normativa, mas em lei. A competência da Secretaria da Receita Federal para **instituir** obrigações acessórias relativas aos tributos que administra decorre do que dispõe o Código Tributário Nacional e o art. 16 da Lei n.º 9.779/1999. As obrigações acessórias não decorrem exclusivamente de lei, podendo se incorporar ao ordenamento jurídico por meio de outras espécies de diplomas normativos que integram o que se denomina "legislação tributária". Confira-se:

**CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes.*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I — os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*Lei n.º 9.779/99*

*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. (grifo nosso)*

Conclui-se que a competência da Secretaria da Receita Federal para dispor sobre obrigações acessórias relativas aos tributos que administra encontra previsão expressa no CTN e no art. 16 da Lei n.º 9.779/99, norma reproduzida pelo regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados. E, ao contrário do que alega a Recorrente, a competência para *dispor* sobre obrigações acessórias de que trata a norma acima transcrita compreende não só a regulamentação dos deveres instrumentais já previstos em lei, como também a possibilidade de instituição de novos deveres, por meio de ato normativo administrativo, que se façam necessários à administração dos tributos federais por parte da Administração Tributária, de maneira a assegurar o cumprimento das respectivas obrigações principais.

Dentre tais deveres, incluem-se a obrigatoriedade de inscrição em registro especial para as pessoas jurídicas que operem com papel imune, à semelhança do que ocorre com os fabricantes de cigarro, e de transmissão da DIF-Papel Imune. De acordo com a Instrução Normativa SRF n.º 159, de 16 de maio de 2002, que aprovou o programa gerador da DIF-Papel Imune, a transmissão da declaração é obrigatória para fabricantes, distribuidores, importadores, empresas jornalísticas ou editoras e gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, independente de ter havido ou não operação com papel imune no período. Veja-se:

*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. (grifo nosso)*

É, portanto, acertada a imposição de multa pelo descumprimento da obrigação acessória, penalidade que encontra previsão expressa no art. 57, I da MP n.º 2158-35, instrumento normativo com força de lei ordinária e, portanto, hábil a cominar penalidades, afastando-se os argumentos de que a penalidade aplicada careceria de previsão legal em sentido estrito e que a instituição de obrigações acessórias não poderia se dar por ato normativo da Secretaria da Receita Federal.

A imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória relativa ao papel imune não caracteriza qualquer violação à imunidade prevista no art. 150, VI, “d” da CF/88, como veiculado em recurso, pois não há que se cogitar de apuração de imposto sobre o bem, mas de imposição de penalidade pecuniária sobre a pessoa obrigada ao dever instrumental descumprido.

Apesar de caracterizada a infração e da correção da penalidade aplicada à luz da legislação vigente à época dos fatos, há de se considerar que, com o advento da MP n.º 451/2008, convertida na Lei n.º 11.945/2009, a multa pelo atraso na entrega da DIF-Papel Imune passou a ser aplicada por cada omissão e não por cada mês-calendário de atraso na transmissão da declaração. Destarte, no ponto em que a Recorrente questiona o *quantum* da multa aplicada, afastados os argumentos de índole constitucional, entendo ser aplicável o instituto da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, “c” do CTN ante a superveniência da Lei n.º 11.945/2009, a ensejar a redução de penalidade ainda não definitivamente confirmada. Como a lei nova comina sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração, a multa que outrora incidia por mês-calendário em atraso deve, a partir de 16/12/2008, ser cominada em valor único por declaração não apresentada no prazo trimestral.

***Lei n.º 11.945/2009***

*Art. 1º Deve manter o Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil a pessoa jurídica que:*

(...)

*§ 3º Fica atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil competência para:*

(...)

*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 ... para micro e pequenas empresas e de R\$ 5.000,00 ... para as demais, ... se as informações não forem apresentadas no prazo estabelecido.** (grifo nosso)

***Código Tributário Nacional***

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

(...)

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

(...)

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Aplicando-se à espécie o art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional, que determina a retroatividade de lei superveniente à prática da infração que seja mais benéfica ao apenado, por cominar penalidade menos severa, e considerando a redação constante da MP n.º 451/2008, convertida na Lei n.º 11.945/2009, entendo que **deve ser reduzido o valor da multa imposta à Recorrente, nos termos do entendimento já consolidado por este Conselho através da Súmula CARF n.º 151, in verbis:**

*Aplica-se retroativamente o inciso II do §4º do art. 1º da Lei 11.945/2009, referente a multa pela falta ou atraso na apresentação da “DIF Papel Imune” devendo ser cominada em valor único por declaração não apresentada no prazo trimestral, e não mais por mês calendário, conforme anteriormente estabelecido no art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001, consagrando-se a retroatividade benéfica nos termos do art. 106, do Código Tributário Nacional.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-006.670, 9303-006.734, 3201-004.121, 9303-005.273, 9303-004.949, 3201-002.860 e 3101-001.160.*

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo para reduzir o valor da penalidade, nos termos da Súmula CARF n.º 151.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli