MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	14120.000392/2005-78
Recurso nº	239.589 Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-01.342 – 3ª Turma**
Sessão de	01 de fevereiro de 2011
Matéria	MULTA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	E & C GRÁFICA E EDITORA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA REGULAMENTAR. DIF - PAPEL IMUNE.

Ementa:
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 na Lei nº 11.945/2009.
O órgão *ad quem* deve examinar a questão posta nos limites do pedido recursal e não pode piorar a situação do recorrente, sob pena de ferir de morte o princípio da proibição do *reformatio in pejus*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª turma** do câmara **SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial. Pelo voto de qualidade, afastou-se a aplicação, de ofício, da penalidade prevista nos incisos I e II do § 4º do art. 1º da Lei nº 11.945, de 2009. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann

CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUSY GOMES HOFFMANN, JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, LEONARDO SIADE

Assinado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, 16/02/2011 por CAIO MARCOS CANDIDO
Autenticado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Emitido em 21/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

MANZAN, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, RODRIGO CARDOZO MIRANDA, RODRIGO DA COSTA PÔSSAS, NANCI GAMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, fls. 87/107, contra decisão do acórdão nº 203-13632, da Terceira Câmara do Segundo Conselho, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos.

> *ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*
> *Data do fato gerador: 31/10/2002, 31/01/2003, 31/10/2003.*
> *PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA N° 2. O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.*
> *NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO. INOCORRÊNCIA. Não é nulo o auto de infração que, de maneira correta, subsume o fato às normas legais que dele tratam, aplicando a penalidade correspondente pelo descumprimento de obrigação acessória.*
> *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 - DIFPapelImune, pela pessoa jurídica obrigada, sujeita o infrator à multa regulamentar nos termos da legislação tributária 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*

A Fazenda Pública em sua peça recursal alega que a decisão contrariou o art. 57, I, da MP nº 2.158-35 de 2001, c/c o art. 16 da Lei nº 9.779/98, dispositivos que prevêem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória pela entrega, fora do prazo estabelecido, de declaração DIR –Papel Imune.

O recurso teve seguimento nos termos do despacho nº 3400-670 de fl. 113/114.

O Sujeito Passivo não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar

O recurso apresentado pela Fazenda Pública tem como fundamento jurídico uma possível contrariedade ao art. 57, I, da MP nº 2.158-35 de 2001, que previa uma multa de R$ 5.000,00 por mês calendário, às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados.

Assinado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, 16/02/2011 por CAIO MARCOS CANDIDO
Autenticado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Emitido em 21/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

Acontece que, com a edição da MP nº 451, de 15/12/2008, convertida na Lei nº 11.945, de 04/11/2009, essa conduta ganhou tratamento diferenciado, migrando da tipificação geral, prevista na MP nº 2.158-32 de 2001, para tipificação específica para conduta.

A Lei nº 11.945/09 assim trata a matéria, *in verbis*:

> *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 papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a 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.*
>
> *§ 1º A comercialização do papel a detentores do Registro Especial de que trata o caput deste artigo faz prova da regularidade da sua destinação, sem prejuízo da responsabilidade, pelos tributos devidos, da pessoa jurídica que, tendo adquirido o papel beneficiado com imunidade, desviar sua finalidade constitucional.*
>
> *§ 2º O disposto no § 1º deste artigo aplica-se também para efeito do disposto no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no § 2º do art. 2º e no § 15 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no § 10 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*
>
> *§ 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.***

Assinado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, 16/02/2011 por CAIO MARCOS CANDIDO
Autenticado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Emitido em 21/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

> ***§ 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.***

O conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis dissertou com sua habitual argúcia sobre o tema, de sorte que trago suas linhas com forma de elucidar a evolução ocorrida com a penalidade em questão, *in verbis*:

> *A obrigação acessória referida no inc. II do § 3º do art.1º da Lei nº 11.945/2009 é exatamente a DIF-Papel Imune, criada por meio da IN SRF nº 71/2001, alterada pelas IN SRF nºs 101/2001 e 134/2002. Conforme as referidas Instruções Normativas, a multa pelo atraso na entrega da DIF era devida nos valores preconizados pelo art. 57 da Lei da MP nº 2.158-35/2009[1], suporte legal da penalidade em questão.*
>
> *Como a penalidade estabelecida pelos §§ 4º e 5º acima é inferior à exigida com base no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, o lançamento deve ser reduzido aos valores estabelecidos na Lei nº 11.945/2009, em obediência ao art. 106, II, "c', do CTN.*
>
> *Antes, consoante uma interpretação literal do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, o valor da penalidade era aumentado conforme a quantidade de meses do atraso. Assim, quanto mais demorava a entrega, maior o valor. Ou, quanto mais demorava a Receita Federal do Brasil para efetuar o lançamento, maior a penalidade. E como o valor era de R$ 5.000,00 por mês-calendário de atraso (reduzido para R$ 1.500,00 na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES), a multa podia atingir um montante alto demais, de forma nada razoável. Afinal, "o taxímetro ficava rodando", na expressão mui bem empregada pelo julgador Celso Lopes Pereira Neto, por ocasião do julgamento do Acórdão DRJ/REC nº 13.624, de 27 de outubro de 2005.*
>
> *Agora, após a Lei nº 11.945/2009, a penalidade é exigida levando-se em conta cada obrigação acessória isolada – no caso, cada DIF-Papel Imune trimestral -, de modo que se a Administração Tributária demora mais para efetuar o lançamento, a multa não aumenta a cada mês. A salientar, por oportuno, que a Receita Federal do Brasil tem meios eletrônicos de detectar o descumprimento da obrigação acessória, tão logo vencido o prazo de sua entrega. Daí ser mais razoável a fixação da penalidade proporcional ao número de DIF-Papel Imune (ou trimestre) em atraso, em vez do "taxímetro" anterior.*
>
> *Os valores máximos para a hipótese de a DIF-Papel Imune não ser entregue passaram a ser, independentemente do número de*

[1] 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.

Assinado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, 16/02/2011 por CAIO MARCOS CANDIDO
Autenticado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Emitido em 21/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

> *meses em atraso, de R$ 2.500,00 para micro e pequenas empresas e de R$ 5.000,00 para as demais empresas (inc. II do § 4º do art. 1º da Lei nº 11.945/2009).*
>
> *A confirmar a redução, cabe mencionar as razões do veto ao art. 3º da Lei nº 11.945/2009. Conforme a Mensagem nº 392, de 04/06/2009, da Presidência da República ao Presidente do Congresso Nacional, o Ministério da Fazenda manifestou-se pelo veto do citado art. 3º assim:*
>
> *Não se mostra razoável a concessão de anistia de multas a fatos ocorridos há muito tempo e para contribuintes já fartamente beneficiados. Esclareça-se que a própria Medida Provisória n°. 451, de 15 de dezembro de 2008, que deu origem ao presente Projeto de Lei de Conversão, já reduziu significativamente a multa pelo atraso na apresentação da DIF- Papel Imune (art. 2º, § 4º, I e II). Ademais, a IN SRF n°. 71, de 2001, já concedeu, excepcionalmente, dilatação do prazo para apresentação da DIF- Papel Imune por período maior do que o ordinariamente admitido."*
>
> *É pertinente também observar que, no âmbito da Receita Federal do Brasil, o Ato Declaratório Executivo nº 73, de 13/08/2009, editado pela Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) e escorado exatamente no art. 1º da Lei nº 11.945/2009, já estabeleceu o código de receita 1376, para o recolhimento da penalidade "Multa por Falta ou Atraso na Entrega da DIF - Papel Imune".*

Após essa breve explicação, afluem razões jurídicas para afirmar que o art. 57, I, da MP nº 2.158-35 de 2001, não se mais aplica aos casos de falta ou atraso na entrega de DIF – Papel Imune. A regra a ser aplicada é a prevista na Lei nº 11.945/2009, pois, como sabemos, a regra específica sobressai sobre a geral. Postulado consagrado utilizado para resolver aparentes conflitos de normas.

No caso em epígrafe, estamos diante de uma singularidade, pois a aplicação da nova legislação pioraria a situação do recorrente, ferindo de morte o princípio da proibição do *reformatio in pejus*, explico:

A interpretação dada ao art. 57, I, da MP nº 2.158-35 de 2009, pelo acórdão vergastado, impõe uma multa de R$ 15.000,00 por DIF - Papel Imune em atraso e a nova legislação prevê uma multa de até R$ 5.000,00 pelo mesmo fato. Resta evidente que a aplicação da nova legislação diminuiria o valor da multa.

Nas linhas traçadas pela professora Teresa Arruda Alvim Wambier;

> *É ao recorrente que cabe delimitar o âmbito do mérito recursal, devendo deduzir razões de impugnação e formular pedido de reforma da decisão (âmbito de devolutividade do recurso). O órgão ad quem deve examinar a questão posta nestes limites e não pode piorar a situação do recorrente, a não ser que esta piora decorra da cognição de matéria de ordem pública, de ofício ou acolhendo preliminar alegada pelo recorrido em*

Assinado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, 16/02/2011 por CAIO MARCOS CANDIDO
Autenticado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Emitido em 21/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

contrarrazões. Este é o significado do princípio da proibição da ***reformatio in pejus****.*

Ora como já dito, a observância da nova legislação fere o princípio citado, de sorte que não há como modificar a base legal do auto de infração, mantendo a interpretação dada pelo acórdão reclamado.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Assinado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, 16/02/2011 por CAIO MARCOS CANDIDO
Autenticado digitalmente em 09/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Emitido em 21/03/2011 pelo Ministério da Fazenda