



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

Processo nº 19515.000649/2005-71
Recurso nº 254.834 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.346 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de abril de 2011
Matéria OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DIF-PAPEL IMUNE. ATRASO. MULTA.
Recorrente TOWN EDITORA LTDA
Recorrida DRJ RIBEIRÃO PRETO-SP

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, 31/01/2004, 30/04/2004, 31/07/2004

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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, 31/01/2004, 30/04/2004, 31/07/2004

MULTA REGULAMENTAR. DIF-PAPEL IMUNE. MARCO INICIAL DA OBRIGATORIEDADE. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO.

A obrigatoriedade de apresentação da Declaração Especial de Informações relativas ao controle de papel imune se inicia a partir do trimestre em que o contribuinte é cientificado da concessão do Registro Especial, sendo que tal notificação há de ser feita nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, para que possa ser exigida a multa pelo atraso na entrega da DIF. Antes da notificação não pode ser exigida a penalidade, ainda que já tenha sido publicado no Diário Oficial da União o ato declaratório concessivo do Registro Especial.

DIF-PAPEL IMUNE. PENALIDADE PELO ATRASO. LEI Nº 11.945/2009. REDUÇÃO.

Por força do art. 1º, § 4º, da Lei nº 11.945/2009, que se aplica aos lançamentos anteriores em virtude da retroatividade benigna estipulada no art. 106, II, "c" do CTN, a multa pelo atraso na entrega da DIF-Papel Imune é reduzida aos valores estipulados no citado parágrafo, descabendo exigi-la nos

montantes estabelecidos anteriormente pelo art. 57 da Medida Provisória nº 2.158/35/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso no tocante à arguição de inconstitucionalidade, e por maioria de votos, na parte pare conhecida, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Gilson Macedo Rosenberg Filho, que votaram por considerar como termo inicial para aplicação da multa a data de publicação do Registro Especial no Diário Oficial da União.

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)
Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Gerzoni Filho e Fernando Marques Cleto Duarte e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que manteve auto de infração relativo à multa pelo atraso na entrega da DIF-Papel Imune, exigida nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 57, inc. I.

A 2ª Turma da DRJ julgou o lançamento procedente. Considerou obrigatória a entrega da DIF-Papel Imune, não após intimação fiscal para a apresentação da dita Declaração, mas sim nos prazos fixados no art. 11 da IN SRF nº 71/2001, independentemente de já ter sido expedido o ato declaratório do Registro Especial, ou de ter ocorrido movimentação de estoque, conforme claramente especificado nas instruções de preenchimento da Declaração que transcreve.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte alega basicamente o seguinte:

- inexistência de entregar a DIF, já que conforme o art. 1º da IN SRF nº 71/2001 só estão obrigados as pessoas jurídicas que realizarem operações com o papel imune;
- ilegalidade de exigência da multa, por ter sido criada por instrução normativa (entende que há necessidade de lei formal para instituir a penalidade);
- caso mantida a penalidade, necessidade de sua redução a R\$ 100,00 (cem reais), com aplicação do inc. II do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 e levando-se em conta que a

Recorrente jamais praticou qualquer operação com papel imune (menciona o inc. IV do art. 112 do CTN, em prol de uma interpretação mais favorável ao contribuinte); e

- violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade administrativa (menciona a Lei nº 9.784/99, art. 2º, *caput* e parágrafo único, VI), bem como ao de vedação ao confisco.

Requer, ao final, a improcedência da autuação ou, em caso contrário, a redução para R\$ 100,00 ou, no máximo, para R\$ 5.000,00 multiplicado pelo número trimestres autuados (nove).

Em 03 de dezembro de 2009 esta Primeira Turma Ordinária converteu o julgamento em diligência, visando saber a data de publicação do Ato Declaratório que concede a Recorrente o Registro Especial e se a Recorrente foi cientificada, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, da concessão desse Registro.

Os autos retornaram com as duas informações: o referido Ato Declaratório foi publicado no Diário Oficial da União de 02/05/2002, mas a Recorrente só foi cientificada mediante Aviso de Recebimento em 17/12/2003 (ver fls. 725/729 e 738/739).

Pronunciando-se sobre o resultado da diligência, a Recorrente alega que a multa pelo atraso na DIF-Papel Imune somente deve ser aplicada nos trimestres posteriores à cientificação realizada em dezembro de 2003, pelo que atingiria apenas os dois primeiros trimestres de 2004, e que o seu valor deve ser reduzido a R\$ 2.500,00 por cada declaração entregue com atraso, haja vista a redução estabelecida pelo art. 1º, § 4º, II, da Lei nº 11.945/2009.

É o relatório.

Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço, exceto no que argúi inconstitucionalidade.

A alegação de suposta ofensa a princípios constitucionais, como o de vedação ao confisco, não pode ser analisada aqui porque somente o Judiciário é competente para julgá-las, a teor do que dispõe a Constituição Federal, nos seus arts. 97 e 102, I, “a”, III e §§ 1º e 2º deste último. Neste sentido, inclusive, a Súmula CARF nº 2, constante da consolidação realizada conforme a Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, segundo a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Na parte conhecida, são dois os temas a enfrentar: marco inicial para aplicação da multa pelo atraso (se a contar da publicação do Ato Declaratório no Diário Oficial da União, que se deu em 02/05/2002, ou da ciência mediante correspondência entregue à contribuinte, o que ocorreu em 17/12/2003 conforme informado na diligência), e valor da penalidade (a ser reduzida, em face da Lei nº 11.945/2009).

Este Colegiado tem entendido, por maioria, que a obrigatoriedade de apresentação da Declaração especial de Informações relativas ao controle de papel imune (DIF-Papel Imune) se inicia a partir do trimestre em que o contribuinte é cientificado da concessão do Registro Especial, sendo que tal notificação há de ser feita nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, para que possa ser exigida a multa pelo atraso na entrega da DIF. Segundo a interpretação que tem prevalecido, antes dessa notificação não pode ser exigida a penalidade, ainda que já tenha sido publicado no Diário Oficial da União o ato declaratório concessivo do Registro Especial. Neste sentido o Acórdão nº 203-13831, Recurso nº 138457, sessão de 05/02/2009, da antiga Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, bem como o Recurso nº 250501, julgado em 03/12/2009 por esta 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, este da minha relatoria.

No Acórdão nº 203-13831, da relatoria do ilustre Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, a decisão, por maioria, foi no sentido de que “A obrigatoriedade de apresentação da Declaração Especial de Informações relativas ao controle de papel imune a tributo - DIF-Papel Imune, pela pessoa jurídica obrigada, se inicia a partir do trimestre em que o contribuinte foi cientificado do deferimento seu pedido de concessão e inclusão naquele regime.”

Segundo aquele julgado o termo inicial a partir do qual o contribuinte é obrigado a entregar a DIF-Papel Imune não é fixado pela publicação da concessão do Registro Especial no Diário Oficial da União. Como para obtenção do referido Registro é formalizado processo administrativo específico, regulado pela IN SRF nº 71, de 24/08/2001, alterada pela de nº 101, de 21/12/2001, entendeu-se que, para fins da aplicação da penalidade em questão, há necessidade de o contribuinte ser cientificado da decisão prolatada no nesse processo, não servindo a publicação do Diário Oficial.

Tendo acompanhado o ilustre naquela oportunidade, mantive a mesma interpretação no julgamento do Recurso nº 250501, que relatei e cujos fundamentos ora repito.

Considero que para ser exigida a penalidade em questão o contribuinte há de ser notificado por uma das formas previstas no Processo Administrativo Fiscal, tudo conforme o art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

Embora a multa pelo atraso na entrega da DIF-Papel encontre amparo legal no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 (atualmente seus valores sofrerem redução substancial, conforme a Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008, convertida na Lei nº 11.945, de 04/11/2009), a IN SRF nº 71/2001, ao instituir essa obrigação acessória, não fixou com precisão o marco inicial a partir do qual cabe exigí-la. Observe-se o texto da referida Instrução Normativa (negritos acrescentados);

Do Registro Especial

*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.*

(...)

Da DIF - Papel Imune

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.

A IN SRF nº 159/2002, por sua vez, ao aprovar o programa gerador da DIF-Papel Imune, dispõe no seu art. 2º, parágrafo único, que a obrigatoriedade da entrega é “independente de ter havido ou não operação com papel imune no período”. Mais uma vez não é fixado a partir de quando, exatamente, se dá tal obrigatoriedade, remanescendo dúvida quanto ao prazo inicial da penalidade. É razoável admitir, então, segundo o citado parágrafo único, que após a primeira DIF (exigível a partir da notificação expressa, e não da publicação de concessão do Registro Especial no Diário Oficial da União) as demais independem de a empresa ter realizado, efetivamente, operações com o papel imune.

Diante da imprecisão desses atos infralegais – e apesar de o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, no seu inciso I, dizer que a penalidade é exigível das pessoas jurídicas “que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados” - levando em conta o art. 112, IV, do CTN, segundo o qual interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida, a legislação que comina penalidade, voto por considerar que a DIF-Papel Imune só se torna obrigatória a partir do trimestre em que a pessoa jurídica é cientificada, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, da concessão do Registro Especial. Na situação deste processo a obrigatoriedade começa a partir do último trimestre de 2003, cuja DIF devia ter sido entregue no último dia útil de janeiro de 2004 (após a ciência da concessão do Registro, que aconteceu em 23/12/2003).

Doravante cuido do valor da multa, observando que antes da Lei nº 11.945/2009 o suporte legal estava no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001. Embora a DIF-Papel Imune tenha sido instituída por meio de ato infralegal (a Instrução Normativa SRF nº 71/2001), o que é plenamente possível porque obrigação acessória não requer, necessariamente, lei formal para ser criada - apenas a penalidade exigível pelo seu descumprimento é que precisa constar de lei formal -, como o referido art. 57 dá suporte legal à multa aplicada, inexistiu ilegalidade na autuação.

Também não se mostra ilegal a delegação de competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil para instituir obrigações acessórias em torno dos tributos por ela administrados. Assim tem acontecido com frequência, como se poder ver pelos inúmeros atos desse órgão que criam e modificam obrigações acessórias, sendo que para tanto há supedâneo legal no art. 16 da Lei nº 9.779/99, segundo qual “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.”

Após inicialmente estabelecida pelo art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, a penalidade sofreu redução substancial, com a edição da Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008, convertida na Lei nº 11.945, de 04/11/2009, cuja redação é a seguinte:

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.

§ 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.

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 2.158-35/2009¹, 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 demorada era 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 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 nº. 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 nº. 71, de 2001, já concedeu,

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.

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 exatametne 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”.

Por fim, observo que inexistem nos autos prova de que a Recorrente, nos anos de 2003 e 2004, era micro ou pequena empresa. Daí restar impossibilitada a redução defendida na peça recursal, segundo a qual o valor da multa cairia para R\$ 2.500,00 por cada declaração entregue com atraso, nos do art. 1º, § 4º, II, da Lei nº 11.945/2009.

Pelo exposto, não conheço do Recurso Voluntário no que alega inconstitucionalidade e, na parte conhecida, dou provimento parcial para cancelar a penalidade nos trimestres anteriores ao último de 2003 e para reduzi-la do último trimestre de 2003 em diante, a partir do qual é mantida nos termos do inc. II do § 4º do art. 1º da Lei nº 11.945/2009, de modo a resultar em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por cada trimestre cuja DIF foi entregue a destempo, independentemente da quantidade de meses em atraso.

(assinado digitalmente)

Emanuel Carlos Dantas de Assis