



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

**Processo n°** 19515.000716/2005-58  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.238 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2013  
**Matéria** Multa Isolada  
**Recorrente** LIVRARIA NOBEL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n° 2).

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA APLICADA *EX OFFICIO*. GARANTIA CONSTITUCIONAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A lei tributária posterior à ocorrência da infração, que for mais benéfica em relação à penalidade imputada ao contribuinte, deverá ser aplicada retroativamente sobre atos não definitivamente julgados e, por se tratar de garantia constitucional, pode ser suscitada *ex officio* pelo julgador, em razão de tratar-se de matéria de ordem pública.

MULTA ISOLADA. ATRASO NA ENTREGA. DECLARAÇÕES ESPECIAIS DE INFORMAÇÕES FISCAIS RELATIVAS AO CONTROLE DE PAPEL IMUNE (DIF - PAPEL IMUNE). LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA.

A entrega da DIF Papel Imune é obrigação acessória e a falta ou atraso preenche a hipótese de incidência da multa aplicada, porém, que comporta redução em seu montante em função da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, tendo em vista que a penalidade prevista no artigo 1º, § 4º, inciso II, da Lei 11.945/2009 é menos gravosa que

aquela prevista no art. 57, I, da MP nº 2.158-35 de 2001, vigente ao tempo de sua prática.

Recurso parcialmente provido.

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 voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO (Presidente Substituto), SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, WINDERLEY MORAIS PEREIRA (Substituto), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente, justificadamente, a conselheira NAYRA BASTOS MANATTA.

## Relatório

Versa o processo de cobrança de multa por atraso na entrega de declaração DIF – Papel Imune, referente aos períodos de 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004, no valor de R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais).

O contribuinte foi intimado para apresentar a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune – DIF – Papel Imune na data de 05/02/2005, com prazo estabelecido de 05 dias à contar da data da intimação, nos termos da legislação vigente à época. A entrega das DIF – Papel Imune foi realizada somente em 28/02/2005 e 01/03/2005.

A autoridade fiscal houve por bem lançar as multas por atraso na entrega das DIF's – Papel Imune fundamentando a exigência nos seguintes dispositivos legais: Art. 4º, do Decreto-Lei nº 1.680/79 c/c art. 1º e art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 71/2001; Art. 505 c/c art. 368 do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02).

## DA IMPUGNAÇÃO

Intimado do lançamento em 17/03/2005, o contribuinte veio aos autos, em 14/04/2005, alegando, em apertada síntese, que a Instrução Normativa SRF nº 71, que instituiu a obrigação acessória ora discutida, ofende o princípio da estrita legalidade tributária, disposto no artigo 150, I, da CRFB/88, defendendo que somente lei poderia instituir tal obrigação, sendo vedada a delegação de tal prerrogativa ao Poder Executivo.

Alega ainda, que a multa é exorbitante e fere os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, configurando verdadeiro confisco e que a aplicação de multa por cada mês de atraso, no valor de R\$ 5.000,00, configura *bis in idem* tributário.

Aduz que as multas dos períodos compreendidos entre 27/12/01 e 16/11/2002, devem ser canceladas vez que havia liminar em Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela Câmara Brasileira do Livro, determinando que a autoridade fiscal se abstivesse de praticar qualquer ato emergente da Instrução Normativa supracitada.

Por fim, requer o cancelamento da exigência fiscal pelos motivos expostos ou, alternativamente, seja reduzida a multa para R\$ 5.000,00 por declaração entregue em atraso e se cancele os lançamentos referentes aos períodos de 27/12/01 a 16/11/02 tendo em vista a liminar em Mandado de Segurança Coletivo.

## DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na impugnação apresentada, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de

Ribeirão Preto, proferiu o Acórdão de nº. 14-21.353, julgando procedente o lançamento tributário, nos seguintes termos:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004*

*DIF-PAPEL IMUNE. OBRIGATORIEDADE DE ENTREGA. MEDIDA LIMINAR.*

*A decisão liminar argüida, tacitamente revogada pela sentença, não afastou a obrigatoriedade de entrega das DIFs-Papel Imune.*

*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, devida por mês-calendário de atraso.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004*

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.*

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

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004*

*PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. INAPLICABILIDADE.*

*Na interpretação ou integração da legislação tributária, os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

*Lançamento Procedente.*

Inicialmente a DRJ registra que a decisão liminar citada pela Recorrente não assegurava o direito de não cumprir com as obrigações acessórias vez que tal decisão não estava assegurando o direito de os associados deixarem de cumprir as obrigações tributárias, estava tão somente garantindo o direito de fruição da imunidade tributária.

Quanto ao procedimento da aplicação da multa, entendeu que o argumento de ocorrência de *bis in idem* é carente de fundamento, vez que não se trata de dupla imposição tributária do mesmo fato gerador de tributos, e sim de uma multa por atraso na entrega de declaração, e a sua apuração deve ser computada em face da extensão do atraso, confirmando, deste modo, o cálculo da multa aplicada por meio do Auto de Infração.

Por fim, aduziu a DRJ que em se tratando de arguição de inconstitucionalidade, não é competente o foro administrativo para apreciar a matéria.

### DO RECURSO

Cientificado do Acórdão supracitado em 13/03/2009, conforme AR de fls. 159 – numeração eletrônica, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 162/200 – n.e.) em 09/04/2009, repisando os argumentos já levantados em sede de Impugnação, e que por brevidade, não os repetirei.

### DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a este relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 01 (um) Volume, numerado até a folha 201 (duzentos e um), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, quanto à alegação de inconstitucionalidade do ato normativo que criou a obrigação acessória, cumpre salientar que esta matéria já foi pacificada no âmbito do CARF, com a aprovação do enunciado de súmula CARF nº 02, publicada no DOU de 22/12/2009, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Entretanto, no que tange à legalidade da multa aplicada e do referido ato normativo, o próprio Código Tributário Nacional traz em seu artigo 113, § 2º, disposição de que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, e em seu art. 96 que *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 eles pertinentes.*

O artigo 100, inciso I, do CTN, por sua vez, vem definir que são normas complementares das leis *os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.* Assim sendo, não resta dúvida de que ato normativo pode criar obrigação acessória perante a Carta Magna.

Superada esta parte e antes de passar a análise meritória, se faz necessário breve memorial acerca da retroatividade da lei mais benéfica no direito tributário.

O Direito Tributário está positivado pela Carta Magna como um ramo autônomo, com legislação, princípios e disciplina próprios, porém, penso que essa autonomia é sempre relativa, pois que, ela não escapa de outros setores do ordenamento jurídico para a estruturação das relações tributárias.

Dentre vários setores do nosso ordenamento jurídico dos quais o Direito Tributário busca estruturar-se, está o do Direito Penal que fornece ao direito tributário um conjunto de princípios que norteiam a aplicação de penalidades fiscais e infrações de caráter não delituoso, de onde se importa, por exemplo, os princípios do *in dubio pro reo*, bem como a retroatividade benigna, esta última prevista no artigo 106, do CTN.

Do referido dispositivo, extrai-se de seu inciso II, alínea *c*, que a lei tributária posterior à ocorrência da infração que for mais benéfica ao contribuinte deverá ser aplicada retroativamente, ou seja, a multa prevista na Lei do presente, por ser mais benéfica ao contribuinte, deverá ser aplicada retroativamente aos fatos do passado.

Assim sendo, o princípio a ser aplicado nestes casos é o mesmo do Direito Penal, previsto dentro do rol de direitos e garantias fundamentais do art. 5º, da Constituição Federal, que preconiza em seu inciso XL que *a lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.*

De tal modo, uma vez que se trata de norma definidora de direito e garantia fundamental, deve ter sua aplicação imediata, ou seja, mesmo que a Lei mais benigna esteja em vigor e não tenha sido requerida a sua aplicação pelo contribuinte em sua defesa, é dever do julgador aplicar *ex officio* a referida norma, conforme previsão no §1º, inciso LXXVIII, do art. 5º, da CRFB/88.

Feita esta introdução, voltando-me ao caso em análise, verifica-se que a Recorrente foi compelida a pagar multa aplicada pela autoridade fazendária prevista no art. 57, I, da MP nº 2.158-35 de 2001. A referida capitulação legal do Auto Infração, lavrado em 15/03/2005, culminou na imputação ao sujeito passivo de penalidade no valor de R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais), decorrente do atraso na entrega de 09 (nove) DIF's – Papel Imune.

Ocorre 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 no art. 57, I, da MP nº 2.158-35 de 2001, para tipificação específica para essa conduta.

A Lei nº 11.945/09, trata a matéria da seguinte maneira:

*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.*

Regulamentando o disposto no artigo acima transcrito, o RIPI/2010 estabeleceu o seguinte:

*Art. 588. O não cumprimento da obrigação prevista no inciso II do § 2º do art. 328 sujeitará a pessoa jurídica às seguintes penalidades (Lei n.º 11 945, de 2009, art., 1º, § 4º).*

*I - 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 (Lei no 11.945, de 2009, art. 1º, § 4º, inciso I); 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, se as informações não forem apresentadas no prazo estabelecido (Lei n.º 11 945, de 2009, art. 1º, § 4º, inciso II).*

Como pode se observar, a obrigação prevista no inciso II, do §3º do artigo 1º da Lei n.º. 11.945/09 trata-se da DIF-Papel imune criada por meio da MP n.º 2.158-35 de 2001, portanto, diferentemente do que ocorre com a multa prevista neste artigo, a multa prevista naquele artigo não deve ser cobrada por mês-calendário de atraso, mas sim uma única vez por declaração *entregue em atraso* à Receita Federal.

Desta forma, por todo o exposto, tenho que deve ser aplicada a retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, uma vez que a penalidade prevista no artigo 1º, § 4º, inciso II, da Lei 11.945/2009 é menos severa que aquela prevista no art. 57, I, da MP nº 2.158-35 de 2001, vigente ao tempo de sua prática.

Em razão da aplicação *ex officio* da multa superveniente mais benéfica à recorrente, substituindo a fundamentação legal da cominação da penalidade, entendo que restam prejudicados os demais argumentos articulados no recurso voluntário.

Assim sendo, voto no sentido de **dar parcial provimento ao recurso voluntário**, para aplicar a retroatividade benigna, determinando conseqüentemente a redução da multa ao patamar daquela penalidade prevista no artigo 1º, § 4º, inciso II, da Lei 11.945/2009, ou seja, de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por DIF Papel imune entregue em atraso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Joao Carlos Cassuli Junior - Relator