

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

**Processo n°** 10855.000813/2005-15  
**Recurso n°** 243.201 Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-00.138 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de outubro de 2009  
**Matéria** IPI - DIF-Papel Imune  
**Recorrente** Gráfica Cistiam Ltda.  
**Recorrida** DRJ/Ribeirão Preto-SP

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Exercício: 2002, 2003, 2004

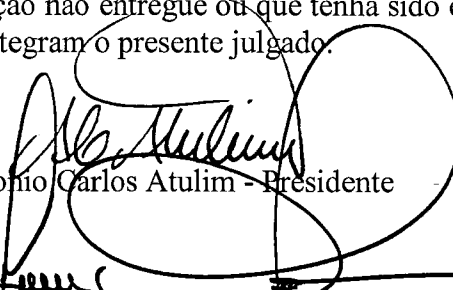
DIF-PAPEL IMUNE. ENTREGA INTEMPESTIVA. SANÇÃO.  
RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI 11.945/09, ART. 1º, §4º.

O artigo 1º, §4º, da Lei nº 11.945/09, veicula norma sancionatória específica e, ao mesmo tempo, menos gravosa que a estabelecida na MP nº 2.158-35, artigo 57, inciso I, para a hipótese de entrega em atraso da DIF-Papel Imune, penalidade esta correspondente a R\$5.000,00 (cinco mil reais) por declaração omitida ou, sendo o infrator micro-empresa ou empresa de pequeno porte, a R\$2.500,00. Retroatividade da sanção benigna prevista no artigo 106, II, c do CTN.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que a multa por falta de entrega da DIF incida uma única vez para cada declaração não entregue ou que tenha sido entregue fora do prazo, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

  
- Antonio Carlos Atulim - Presidente -

  
Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

EDITADO EM 08/01/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

## Relatório

Auto de Infração lavrado em 4 de abril de 2005 para lançamento de multa pelo atraso na entrega da “Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF-Papel Imune”, referentes aos seguintes trimestres, nos seguintes valores:

Trimestre	Valor
2º/2002	R\$155.000
3º/2002	R\$140.000
4º/2002	R\$125.000
1º/2003	R\$110.000
2º/2003	R\$95.000
3º/2003	R\$80.000
1º/2004	R\$50.000
2º/2004	R\$35.000
<b>Total</b>	<b>R\$790.000</b>

Impugnado o lançamento (fls. 37/50), foi ele mantido pela DRJ/Ribeirão Preto-SP (fls. 75/79). Sobreveio, então, tempestivo recurso voluntário (fls. 85/100), no qual se deduz: (i) caracterização de denúncia espontânea, com a exclusão da multa conforme art. 138 do CTN; e (ii) violação ao princípio do não-confisco, pois o valor da multa é exorbitante.

É o relato.

## Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz, Relator

*Denúncia Espontânea – Não-Configuração.*

À toda evidência não se configura hipótese de denúncia espontânea. Segundo o parágrafo único do art. 138 do CTN, cessa a espontaneidade do contribuinte quando este engendra providências após instaurado procedimento fiscalizatório pela autoridade administrativa. *In casu*, o início da fiscalização foi noticiado ao contribuinte em 7 de janeiro de 2005 (fl. 21) e as DIFs foram apresentadas pelo recorrente somente em 9 de fevereiro de 2005 (fls. 22/28). Inaplicável, pois, o art 138 do CTN.

*Violação ao Princípio do Não-Confisco – Inaplicabilidade.*

Afasto, também, qualquer suspeita de violação ao princípio do não-confisco, já por entendê-lo inaplicável às multas tributárias. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, o conceito de confisco conecta-se com o da capacidade contributiva; onde termina esta, inicia-se aquele:

*“Quando se emprega a capacidade contributiva como critério para a graduação da tributação, a questão se resume a saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação; no primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se de aptidão econômica, i.e., a capacidade de ser contribuinte”. (in Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico. 2002. Tese para Titularidade do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002, p.342).*

Sucedem que a capacidade contributiva – e, pois, o confisco – pauta unicamente a instituição de tributos, não de multas.

Nesse sentido, as doutrinas de Estevão Horvath e Hugo de Brito Machado, respectivamente:

*“É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade”. (O Princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114)*

*“À questão de saber se o princípio do não-confisco aplica-se às multas fiscais nossa resposta é negativa (...) Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória”. (Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. Dialética. São Paulo: 2001, p. 105).*

Não se há de cogitar violação ao princípio do não-confisco, o que, ademais, pressuporia o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 57, I da MP nº 2.158-35, iniciativa vedada pelo art. 62 do Regimento do CARF.

*Art. 57, I da MP nº 2.158/35 e Art. 1º, §4º, II da Lei nº 11.945/09 – Retroação da Lei Mais Benigna.*



A multa lançada foi liquidada sob os parâmetros do art. 57 da MP nº 2.158-35, *in verbis*:

*“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”.*

Afigurava-se-me obscuro e ambíguo o texto legislado. O Fisco interpreta a passagem “por mês-calendário” como “por mês-calendário em atraso”.

É uma exegese possível, mas não a única. A passagem poderia perfeitamente referir a “mês-calendário omitido”. Por que não?

Em pelo menos uma oportunidade, a jurisprudência aderira a essa perspectiva interpretativa:

*“Essa norma previu a aplicação da multa de R\$5.000,00 para a hipótese de informações ou esclarecimentos que devam ser fornecidos mensalmente, como comumente ocorre. Assim, para cada mês-calendário omitido, incidiria a multa de R\$5.000,00. Mas essa multa é única, ou seja, não incide por mês de atraso (...). Se a multa incidisse repetidamente, a lei não a fixaria ‘por mês calendário’ e sim ‘por mês de atraso’ ”. (TRF4, 2ª Turma. AI nº 2007.04.00.011047-0/SC. Rel. Des. Antonio Albino Ramos de Oliveira. j. 18.9.07)*

Ante a imprecisão legal acerca dos efeitos da penalidade aplicada, seria de se optar pela interpretação mais benéfica ao contribuinte, a teor do art. 112 do CTN:

*“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: (...) II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”.*

No caso dos autos, a hermenêutica mais benéfica ao recorrente seria aquela que fixa a multa de R\$5.000,00 (cinco mil reais) “por mês-calendário omitido”; assim, sendo trimestral a DIF, cada declaração intempestivamente entregue redundaria em uma multa de R\$15.000,00 (quinze mil reais), independentemente da extensão da mora.

Todavia, em 15 de dezembro de 2008, sobreveio norma legal sancionatória posterior e especial relativamente ao art. 57 da MP nº 2.158-35. Trata-se do art. 1º, §4º, inciso II da MP nº 451/08, convertida na Lei nº 11.945/09. Eis a nova dicção legal:

*“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.*

*(...)*

*§ 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”.*

Sob a nova disciplina legal, cada DIF intempestivamente entregue importa em multa (i) de R\$2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) para “MEs” e “EPPs” e (ii) de R\$5.000,00 (cinco mil reais) para demais empresas. A nova sanção resulta mais benigna que aquela veiculada no art. 57 da MP nº 2.158-35, mesmo se cotejada com a exegese acima proposta para o dispositivo da MP.

Em conformidade com o art. 106, II, ‘c’ do CTN, há de prevalecer a nova lei.

Voto, pois, com fundamento no art. 1º, §4º, inciso II da Lei nº 11.945/09, para reduzir a multa a R\$5.000,00 (cinco mil reais) por DIF-Papel Imune não entregue, totalizando R\$40.000,00 (quarenta mil reais).

  
Relator Marcos Tranchesi Ortiz

## TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

---

### Ciência

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

---

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

### Encaminhamento da PFN:

- Apenas com Ciência;
- Com Recurso Especial;
- Com Embargos de Declaração;
- \_\_\_\_\_

Data da ciência: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

---

Procurador(a) da Fazenda Nacional (identificação e assinatura)