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

COPIA
RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 13161.720312/2013-65

Processo nº	13161.720312/2013-65
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**2401-000.497 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data	09 de março de 2016
Assunto	Solicitação de Diligência
Recorrente	ARTEFATOS DE SERVIÇOS LTDA E OUTRO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em CONVERTER o julgamento do Recurso Voluntário em diligência fiscal, para que seja esclarecido, com detalhes, o critério adotado para o cálculo da multa e a respectiva fundamentação legal. Vencido o Relator e os Conselheiros CLEBERSON ALEX FRIESS e CARLOS ALEXANDRE TORTATO que superavam a questão preliminar suscitada (conversão em diligência) para adentrar na análise direta do mérito recursal. A Conselheira MARIA CLECI COTI MARTINS fará a Resolução.

André Luís Mársico Lombardi – Presidente

Arlindo da Costa e Silva - Relator

Maria Cleci Coti Martins – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Luís Mársico Lombardi, Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Theodoro Vicente Agostinho e Arlindo da Costa e Silva.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

1. RELATÓRIO

Período de apuração: Janeiro/2009 a dezembro/2009.

Data da lavratura do Auto de Infração: 09/04/2013.

Data da Ciência do Auto de Infração: 14/04/2013.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo Sujeito Passivo do Crédito Tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 51.036.400-4, decorrente do descumprimento de obrigação acessória fixada no art. 57, inciso I e §2º, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a alteração dada pela Lei nº 12.766/2012, consistente na não entrega ou na entrega em atraso da Escrituração Contábil Digital, conforme descrito no Relatório Fiscal a fl. 183/188.

CFL - 24

Deixar a empresa de entregar ou entregar com atraso a Escrituração Contábil Digital – ECD.

Em sua resenha, datada de 09/04/2013, afirma a Autoridade Lançadora que, em consulta ao sistema ReceitanetBx, foi verificado que a interessada não apresentou a escrituração contábil dela em meio digital até a presente data, apesar de sujeita a tributação pelo lucro real no ano-calendário de 2009, mesmo após intimação para apresentação dessa escrituração, através dos Termos de Intimação Fiscal nº 183/2012, 005/2013 e 007/2013.

Informa, ainda, que: *"tendo o prazo da interessada para entrega da ECD ter se encerrado, excepcionalmente, em 31 de Julho de 2010, e não havendo a entrega desses arquivos digitais até a presente data, será efetuado o lançamento da multa prevista no Artigo 10 da Instrução Normativa RFB nº 787/2007, no valor de R$ 165.000,00 (cento e sessenta e cinco mil reais)"*.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 198/210.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS lavrou Decisão Administrativa contextualizada no Acórdão nº 04-32.663 – 4ª Turma da DRJ/CGE, a fls. 226/230, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 14/08/2013, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 233.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls.236/252, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- A multa lançada é inconstitucional, pois fere o princípio da proporcionalidade e da vedação ao confisco;

- Os sócios-gerentes não podem ser responsabilizados pela multa lançada, pois não houve excesso de poderes, sendo indevida a desconsideração da personalidade jurídica, não podendo ser aplicado ao caso a situação prevista no art. 135, III, do CTN;

-

Ao fim requer que seja reanalisado a Impugnação administrativa para o fim especial de declarar os juros e as multas aplicados pela Fazenda Pública confiscatórios, bem como reconhecer a inconstitucionalidade da autuação procedida contra a Contribuinte, reformando-se assim o acórdão em questão.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI
NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado dig
italmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2. VOTO VENCIDO

2.1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 14/08/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado no dia 09/09/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

CÓPIA

2.2. DAS PRELIMINARES

2.2.1. DAS ALEGAÇOES DE INCONSTITUCIONALIDADE

O Recorrente alega que a multa lançada é inconstitucional, pois fere o princípio da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Em que pesem as ponderações do Recorrente, não lhe confiro razão.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuindo *ipsis litteris:*

> ***Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988***
>
> *Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*
>
> *(...)*
>
> *§1º - Sempre que possível,* ***os impostos*** *terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.* (grifos nossos)
>
> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
>
> *IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Revela-se norteador destacar que, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou também à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

CÓPIA

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi atribuída pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

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

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§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.*** (grifos nossos)

§3º ***A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*** (grifos nossos)

Não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Adite-se que, nos termos do Código Tributário Nacional - CTN, o mero descumprimento de obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, circunstância que lhe confere natureza objetiva.

Tal compreensão é corroborada pela norma tributária inscrita no art. 136 do CTN, o qual reza que a responsabilidade por infração à legislação tributária independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, paramentos que acentuam a natureza objetiva da imputação em relevo, sendo irrelevante, portanto, para a lavratura do competente Auto de Infração e para a imputação da respectiva penalidade pecuniária a sindicância da culpa ou da intenção do infrator, ou de eventual prejuízo à administração tributária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

CÓPIA

Deflui das disposições legislativas ora revisitadas que as vedações constitucionais acima mencionadas são dirigidas aos impostos – espécie tributária do gênero *tributo*, obrigação tributária principal -, e não às penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação acessória.

Justificam-se tais vedações pelo fato de os tributos serem prestações pecuniárias compulsórias, que não constituem sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sendo compulsória, não há como o Contribuinte, ao praticar o fato gerador lícito, se esquivar do seu recolhimento.

Já a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória representa sanção pela prática de ato tributário ilícito, o qual é perfeitamente evitável.

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados, além de outros dispostos na CF/88, são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao principio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Segundo Luís Roberto Barroso (*in* **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora.** 7ª ed. rev. São Paulo, Saraiva, 2009**,** p. 193), *"O princípio da presunção de constitucionalidade dos atos do Poder Público, notadamente das leis, é uma decorrência do princípio geral da separação dos Poderes e funciona como fator de autolimitação da atividade do Judiciário, que, em reverência à atuação dos demais Poderes, somente deve invalidar-lhes os atos diante de casos de inconstitucionalidade flagrante e incontestável"*.

Mostra-se imperioso destacar, de forma a nocautear qualquer dúvida porventura ainda renitente, que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou de atos administrativos insertas no Ordenamento Jurídico constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Repise-se, por relevante ao deslinde da questão, que as leis e atos normativos produzidos pelos poderes competentes ostentam presunção *iuris tantum* de constitucionalidade e de legalidade, respectivamente, mesmo que decorrente de uma interpretação conforme da Constituição Federal.

Nesse contexto, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições sociais e seus acréscimos legais ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

De plano, deve-se atentar que o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A ser vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

> ***Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972***
>
> *Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*
>
> *c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa, seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

> ***Súmula CARF nº 2:***
>
> *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Revela-se pertinente salientar que é vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, do Ministério da Fazenda.

> ***Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015***
>
> *Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*
>
> *Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*
>
> *I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*
>
> *II - que fundamente crédito tributário objeto de:*
>
> *a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002;*
>
> *b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n° 73, de 1993; ou*
>
> *c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n° 73/93.*

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e propalar as declarações de inconstitucionalidade, tão veementemente defendida pelo Recorrente, atividade essa que somente poderia aflorar no Poder Judiciário.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

2.3. DO MÉRITO

Cumpre de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

CÓPIA

2.3.1. DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS GERENTES.

O Recorrente alega que os sócios-gerentes não podem ser responsabilizados pela multa lançada, pois não houve excesso de poderes, sendo indevida a desconsideração da personalidade jurídica, não podendo ser aplicado ao caso a situação prevista no art. 135, III, do CTN.

O art. 66 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 - lei das contravenções penais - qualifica como "*Omissão de Comunicação de Crime"* o comportamento perpetrado por servidor público consistente na não comunicação à autoridade competente de conduta que represente, em tese, crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública.

DECRETO-LEI Nº 3.688 - DE 3 DE OUTUBRO DE 1941

OMISSÃO DE COMUNICAÇÃO DE CRIME

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

II - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício da medicina ou de outra profissão sanitária, desde que a ação penal não dependa de representação e a comunicação não exponha o cliente a procedimento criminal:

Pena - multa.

Calcando nas mesmas teclas, o art. 16 da Lei nº 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, estatui que qualquer pessoa, aqui incluídos, por óbvio, os agentes públicos, poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nessa lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nessa perspectiva, revela-se a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP mera peça processual de informações, coletadas no curso da ação fiscal, a ser elaborada pelo agente público sempre que se deparar com conduta que represente, em tese, crime contra a ordem tributária, devendo conter, dentre outros elementos, exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito; indícios de prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal; cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados; termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento; a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis; a qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica; A identificação completa, se for o caso, da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias; qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas; cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária; etc.

No âmbito da legislação previdenciária, o art. 616 da IN SRP nº 3/2005 impõe ao auditor fiscal o dever funcional de formalizar a RFFP sempre que este, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

> ***Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005***
>
> *Art. 616. Por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o AFPS formalizará RFFP sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de:*
>
> *I- crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça;*
>
> *II - contravenção penal.*
>
> *Parágrafo único. Considera-se, nos termos do Decreto-Lei nº 3.914, de 1941 (Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais):*
>
> *I - crime, a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa;*
>
> *II - contravenção, a infração penal a que a lei comina isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.*
>
> *Art. 617. São crimes de ação penal pública, dentre outros, os previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 7.802, de 1989, alterada pela Lei nº 9.974, de 2000, nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 1990, nos arts. 54 a 56, 60 e 61 da Lei nº 9.605, de 1998, e os a seguir relacionados, previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal):(Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - homicídio culposo simples ou qualificado, com previsão nos §§ 3º e 4º do art. 121;

II - exposição ao risco, com previsão no art. 132;

III - a apropriação indébita previdenciária, com previsão no art. 168-A;

IV - o estelionato, com previsão no art. 171;

V - a falsificação de selo ou de sinal público, com previsão no art. 296;

VI - a falsificação de documento público, com previsão no art. 297;

VII - a falsificação de documento particular, com previsão no art. 298;

VIII - a falsidade ideológica, com previsão no art. 299;

IX - o uso de documento falso, com previsão no art. 304;

X - a supressão de documento, com previsão no art. 305;

XI - a falsa identidade, com previsão nos arts. 307 e 308;

XII - o extravio, a sonegação ou a inutilização de livro ou documento, com previsão no art. 314;

XIII - o emprego irregular de verbas ou rendas públicas, com previsão no art. 315;

XIV - a prevaricação, com previsão no art. 319;

XV - a violência arbitrária, com previsão no art. 322;

XVI - a resistência, com previsão no art. 329;

XVII - a desobediência, com previsão no art. 330;

XVIII - o desacato, com previsão no art. 331;

XIX - a corrupção ativa, com previsão no art. 333;

XX - a inutilização de edital ou de sinal, com previsão no art. 336;

XXI - a subtração ou a inutilização de livro ou de documento, com previsão no art. 337;

XXII - a sonegação de contribuição social previdenciária, com previsão no art. 337-A.

Art. 618. São contravenções penais, entre outras:(Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - recusar dados sobre a própria identidade ou qualificação, com previsão no art. 68 do Decreto-lei nº 3.688, de 1941 (Lei das Contravenções Penais);

II - deixar de cumprir normas de higiene e segurança do trabalho, com previsão no §2º do art. 19 da Lei nº 8.213, de 1991.

Diante desse quadro, constitui-se dever funcional do auditor fiscal a elaboração, ainda no curso da ação fiscal, da Representação Fiscal para Fins Penais, sempre que, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

A representação penal ora em debate, instruída com os elementos de prova e demais informações pertinentes, constituir-se-á de autos apartados e permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa que paute

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pela procedência total ou parcial do lançamento, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para a devida instauração da persecução penal.

Adite-se, por derradeiro, que a súmula CARF nº 28, de observância obrigatória, exclui a competência deste Conselho para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

> ***Súmula CARF nº 28:***
>
> *O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

CÓPIA

Assim esculpido o arcabouço legislativo/jurisprudencial, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da RFFP em destaque, eis que o seu encaminhamento ao Ministério Público somente se dará após o Trânsito em Julgado administrativo do Auto de Infração em julgo, mesmo assim, na estrita hipótese da procedência total ou parcial do lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

2.3.2. DA CONDUTA INFRACIONAL.

No capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

> ***Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988***
>
> *Art. 146. Cabe à lei complementar:*
>
> *(...)*
>
> *III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
>
> *(...)*
>
> *b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi atribuída pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

> ***Código Tributário Nacional - CTN***
>
> *Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
>
> *§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.*** (grifos nossos)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *§3º* ***A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*** (grifos nossos)

Não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Igualmente, não é demasiado cuidado relembrar que a imposição de obrigação acessória não demanda a promulgação de lei *stricto sensu*, podendo elas ser introduzidas no ordenamento jurídico mediante as espécies normativas encartadas nos artigos 96 e 100 ambos do CTN, assim inseridas no conceito de "Legislação Tributária", na denominação adotada pelo *codex.*

> ***Código Tributário Nacional - CTN***
>
> *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 eles 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;*
>
> *II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*
>
> *III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*
>
> *IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*
>
> *Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*
>
> *Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da lei de custeio da Seguridade Social estabeleceu, como obrigação instrumental a ser observadas pela

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

empresa, o dever jurídico de prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal - DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis dos seus interesses, na forma por eles estabelecida, e os esclarecimentos necessários à fiscalização.

> ***Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991***
>
> *Art. 32. A empresa é também obrigada a:*
>
> *I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*
>
> *II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*
>
> *III- prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF* ***todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.*** (grifos nossos)
>
> *IV- declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS. (grifos nossos)*

Tais obrigações acessórias evidenciam-se como contínuas, não se extinguindo com a mera apresentação de documentos. Ela pressupõe o dever de prestar esclarecimentos à Fiscalização a qualquer tempo, de molde que, mesmo após a apresentação de documentos, caso a Fiscalização solicite novos esclarecimentos, à empresa não é concedida a faculdade de se furtar a cumprir o objeto da intimação, tampouco se escudar na pueril suposição de que eventuais documentos já exibidos anteriormente seriam suficientes e bastantes, eis que a mera exibição de documentos não supre nem exclui qualquer demanda ulterior por esclarecimentos de ordem verbal ou escrita.

Na mesma prumada, o art. 16 da Lei nº 9.779/99 atribuiu expressamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para 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.

> ***Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999***
>
> *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.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nessa esteira, a Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, instituiu a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, a qual deverá ser transmitida, no prazo previsto na Legislação Tributária, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Consoante o inciso II do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de Novembro de 2007, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de Janeiro de 2009, ficam as sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real obrigadas a adotar a Escrituração Contábil Digital, a qual deverá ser transmitida anualmente ao SPED até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

> ***Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007***
>
> *Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007:*
>
> *I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)*
>
> *II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)*
>
> *§1º Fica facultada a entrega da ECD às demais sociedades empresárias. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)*
>
> *§2º As declarações relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) exigidas das pessoas jurídicas que tenham apresentado a ECD, em relação ao mesmo período, serão simplificadas, com vistas a eliminar eventuais redundâncias de informação.*
>
> *Art. 5º A ECD será transmitida anualmente ao SPED até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.*

No presente caso, de acordo com o Relatório Fiscal, mediante consulta ao sistema ReceitanetBx foi verificado que a Autuada, apesar de sujeita a tributação pelo lucro real no ano-calendário de 2009, mesmo após intimação para apresentação dessa escrituração, através dos Termos de Intimação Fiscal nº 183/2012, 005/2013 e 007/2013, **não havia apresentado a sua escrituração contábil em meio digital até a data lavratura do presente Auto de Infração.**

A não observância das obrigações tributárias exigidas pela legislação de regência frustrou os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores abarcados no escopo da fiscalização comandada.

A conduta omissiva perpetrada pelo Recorrente representou ofensa direta e objetiva à obrigação tributária prevista no art. 16 da Lei nº 9.779/99 c.c. art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, sendo apenada com a multa punitiva consignada no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e alterações posteriores, c.c. art. 10 da citada Instrução Normativa RFB nº 787/2007.

> ***Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001***
>
> *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.*

> ***Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007***
>
> *Art. 10. A não apresentação da ECD no prazo fixado no art. 5º acarretará a aplicação de multa no valor de R$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração.*

2.3.3. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio,* a questão relativa ao regime jurídico aplicável à quantificação da penalidade pecuniária correspondente à infração em exame, em honra ao preceito encartado no art. 106, II, 'c', do CTN.

Urge, inicialmente, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

> ***Código Tributário Nacional - CTN***
>
> *Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*
>
> *§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

CÓPIA

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram,* que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno imponível, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em se tratando de Contribuições Previdenciárias, a contar da publicação da Lei nº 11.457/2007, as condutas infracionais consistentes na inobservância da forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos digitais, na omissão de informações ou na incorreção das informações registradas nos arquivos digitais ou na apresentação em atraso dos arquivos e sistemas eram apenadas com a penalidade pecuniária prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2158-35/2001.

> ***Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001.***
>
> *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.*

Acontece que em 28 de dezembro de 2012 houve-se por publicado no Diário Oficial da União a Lei nº 12.766/2012 que, alterando dispositivos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, promoveu significativas modificações no critério de quantificação da multa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

imposta ao descumprimento da obrigação acessória consistente na não apresentação, nos prazos fixados, de declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ou na sua apresentação com incorreções ou omissões.

CÓPIA

Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.766/2012)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766/2012)

a) R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Redação dada pela Lei nº 12.766/2012)

b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (Redação dada pela Lei nº 12.766/2012)

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.766/2012)

III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Redação dada pela Lei nº 12.766/2012)

§1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento). (Incluído pela Lei nº 12.766/2012)

§2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput. (Incluído pela Lei nº 12.766/2012)

§3º A multa prevista no inciso I será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício. (Incluído pela Lei nº 12.766/2012)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na sequência, no dia 25/10/2013 foi publicada no Diário Oficial da União a Lei nº 12.873/2013 que, uma vez mais, instituiu pequenas alterações no mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação tributária acessória ora em debate, conforme abaixo se vos segue:

Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873/2013)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766/2012)

a) R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873/2013)

b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873/2013)

c) R$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873/2013)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873/2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873/2013)

a) 3% (três 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; (Incluída pela Lei nº 12.873/2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluída pela Lei nº 12.873/2013)

§1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento). (Incluído pela Lei nº 12.766/2012)

§2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput. (Incluído pela Lei nº 12.766/2012)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI
NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado dig
italmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício. (Redação dada pela Lei nº 12.873/2013)

§4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III. (Incluído pela Lei nº 12.873/2013)

CÓPIA

Nessa vertente, no que pertine exclusivamente às contribuições previdenciárias, considerando que no ramo do Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, mas, igualmente, que tal princípio jurídico não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que a novel legislação cominar ao o ato jurídico tributário ainda não definitivamente julgado penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, na estipulação do valor da multa pelo descumprimento da obrigação acessória ora em debate, hão de ser observados os seguintes regimes jurídicos:

a) No período compreendido entre a vigência da Lei nº 11.457/2007 e da Lei nº 12.766/2012: Há que se proceder a um comparativo entre o valor da penalidade calculado de acordo com o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação originária; o valor calculado conforme o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.766/2012, e o valor determinado em conformidade com o mesmo art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.283/2013, sendo aplicável aquele que for menos gravoso ao Infrator.

b) No período compreendido entre a vigência da Lei nº 12.766/2012 e da Lei nº 12.283/2013: Há que se proceder a um comparativo entre o valor da penalidade calculado de acordo com o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.766/2012 e o montante determinado em conformidade com o mesmo art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.283/2013, sendo infligida a multa que for mais favorável ao Contribuinte.

c) No período posterior à vigência da Lei nº 12.283/2013: A multa deve ser calculada de acordo com o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.283/2013.

Assim, considerando que Auto de Infração houve-se por lavrado em 09/04/2013, ocasião em que se encontrava vigente e eficaz a Lei nº 12.766/2012, há que se proceder a um comparativo entre o valor da penalidade calculado de acordo com:

i) Art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.766/2012;

ii) Art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.283/2013.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI
NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado dig
italmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ao fim, deverá ser aplicada a penalidade que, em seu conjunto, se mostrar mais benéfica ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna encartado no art. 106, II, 'c', do CTN.

CÓPIA

2.4 CONCLUSÃO

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade cabível ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas (a) Art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.766/2012, (b) Art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.283/2013, sendo aplicável aquela que se mostrar menos gravosa ao Infrator, em atenção ao princípio da retroatividade benigna encartado no art. 106, II, 'c', do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

VOTO VENCEDOR

CÓPIA

Conselheira Maria Cleci Coti Martins.- Redatora Designada

Com a devida vênia ao ilustre Conselheiro Relator, entendo que o valor da multa parece não estar em conformidade com o definido pelo dispositivo legal infringido, qual seja o art. 57 da Medida Provisória 2.158-35/2001. O Auto de Infração identificado sob DEBCAD 51.036.400-4 (fl.07) refere-se a multa no valor de R$165.000,00, conforme a seguinte descrição sumária:

> *O sujeito passivo não entregou no prazo/entregou com atraso a escrituração contábil digital (ECD), ensejando na aplicação de multa no valor de R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração de atraso, relativamente às PJ´s que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; ou R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração de atraso, relativamente às PJ´s que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; e em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária.*
>
> *DISPOSITIVOS LEGAIS DA MULTA APLICADA Art. 16 da Lei nº 9.779/99 e art. 57, inciso I, e §2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a alteração dada pela Lei 12.766/2012.*

Considerando a aparente incoerência entre o dispositivo legal infringido e o valor total da multa constante da infração, tendo em vista o tempo em meses em que o contribuinte permaneceu infringindo o dispositivo, voto por CONVERTER o julgamento em diligência fiscal, para que a autoridade fiscal esclareça, com detalhes, o critério adotado para o cálculo do montante da multa, **respeitando** a fundamentação legal da infração cometida pelo contribuinte à época do lançamento.

É como voto.

Maria Cleci Coti Martins.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLI
NDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado dig
italmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA