



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

Processo nº 16327.721402/2013-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1001-000.029 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 27 de outubro de 2017
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (DIMOF)
Recorrente BANCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2012

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LEGALIDADE. ATO ADMINISTRATIVO.

Em se tratando de obrigação tributária acessória, a lei estabelece as linhas gerais, cabendo ao ato administrativo especificar conteúdo, forma e periodicidade.

DIMOF. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. ATRASO NA ENTREGA. POSSIBILIDADE.

O atraso na entrega da DIMOF pela pessoa jurídica obrigada enseja a aplicação da penalidade prevista na legislação tributária.

DIMOF. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO CUMULATIVA POR MÊS DE ATRASO. POSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, a multa por atraso na entrega da DIMOF varia proporcionalmente à quantidade de meses de atraso, aplicando-se cumulativamente a quantia de R\$ 5.000,00 por mês de atraso.

DIMOF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI nº 12.766/2012. IMPOSSIBILIDADE.

A multa por atraso na entrega da DIMOF tem matriz legal específica no art. 30 da Lei nº 10.637/2002, o que a distingue da multa por atraso na entrega de declaração genérica prevista no art. 57 da MP 2.158-32/2001. A lei especial prevalece sobre a geral, ainda que posteriormente editada, caso não haja revogação expressa de uma ou outra. Inaplicável o princípio da retroatividade benigna.

REDUÇÃO DA MULTA. APRESENTAÇÃO ESPONTÂNEA DA DIMOF. IMPOSSIBILIDADE.

A redução de multa prevista no § 3º do art. 57 da MP 2.158-32/2001 restringe-se à multa genérica de que trata o caput do referido dispositivo, não alcançando a multa específica para o atraso da DIMOF, prevista no art. 30 da Lei nº 10.637/2002, para a qual inexistente previsão legal de redução por entrega espontânea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa (presidente), Edgar Bragança Bazhuni, Eduardo Morgado Rodrigues e Jose Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face de decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza (CE), mediante o Acórdão nº 08-034.428, de 28 de agosto de 2015 (e-fls. 35/39), objetivando a reforma do referido julgado.

Em homenagem à economia processual, adotarei parte do Relatório constante no referido Acórdão de primeira instância, pelo que peço vênias para transcrevê-lo:

Trata-se de impugnação contra Multa por Atraso na Entrega da Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira – MAED-Dimof, constituída através da Notificação de Lançamento de fl. 27.

O prazo para a entrega da Dimof em causa, correspondente ao segundo semestre de 2012, venceu-se em 28/02/2013, tendo a mesma sido entregue em 22/10/2013, com oito meses de atraso.

O lançamento da multa teve como fundamentos legais o art. 16 da Lei nº 9.779/99, art. 30 da Lei nº 10.637/02 e art. 7º da IN RFB nº 811/08, calculada mediante a aplicação do valor de R\$ 5.000,00 por mês de atraso, totalizando no presente caso a importância de R\$ 40.000,00.

Ciente da notificação em 05/11/2013, o contribuinte apresentou em 29/11/2013 a impugnação de fls. 2 a 12, alegando, em síntese, que:

- a instituição de obrigações tributárias (principal e acessórias) e as respectivas sanções pecuniárias são matérias de reserva legal, sendo defeso suas criações por ato administrativo;
- a multa em causa, instituída originalmente na MP 2158-35/01, no valor de R\$ 5.000,00 por mês-calendário de atraso, foi revista através da Lei nº 12.766/2012, que a reduziu para R\$ 1.500,00 por mês calendário ou fração;
- tendo em vista a redução da penalidade, aplica-se ao caso a retroatividade benigna prevista no art 106, II do CTN, devendo a multa ser reduzida para R\$ 1.500,00 por mês calendário ou fração;
- a multa de R\$ 1.500,00 por mês calendário ou fração deve ser reduzida à metade, uma vez que as declarações foram entregues em espontaneidade;
- a obrigação de apresentação da DIMOF restringe-se a duas por ano, logo, a falta de sua apresentação somente pode ensejar a aplicação de duas multas por ano. Assim, a aplicação da multa por mês-calendário gera um descompasso jurídico, punido o contribuinte mais de uma vez pela mesma infração;
- ao final, requer o reconhecimento multa por atraso de uma única DIMOF equivalente ao valor de R\$ 1.500,00, com o benefício do pagamento espontâneo, reduzindo em 50% o seu valor, passando para R\$ 750,00;
- ou, na eventualidade, caso assim não entenda esse MM. Julgador, requer-se o reconhecimento da aplicação retroativa da Lei nº 12.766/12, passando para R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais) o valor da multa mês-calendário, com a redução de 50% da declaração espontânea, passando o valor para R\$ 6.000,00 (seis mil reais)

A DRJ analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2012

DIMOF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI nº 12.766/2012. IMPOSSIBILIDADE.

A multa por atraso na entrega da DIMOF tem matriz legal específica no art. 30 da Lei nº 10.637/2002, o que a distingue da multa por atraso na entrega de declaração genérica prevista no art. 57 da MP 2.158-32/2001. A lei especial prevalece sobre a geral, ainda que posteriormente editada, caso não haja revogação expressa de uma ou outra. Inaplicável o princípio da retroatividade benigna.

CRITÉRIO DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO CUMULATIVA POR MÊS DE ATRASO. POSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, a multa por atraso na entrega da DIMOF varia proporcionalmente à quantidade de meses de atraso, aplicando-se cumulativamente a quantia de R\$ 5.000,00 por mês de atraso.

REDUÇÃO DA MULTA. APRESENTAÇÃO ESPONTÂNEA DA DIMOF. IMPOSSIBILIDADE.

A redução de multa prevista no § 3º do art. 57 da MP 2.158-32/2001 restringe-se à multa genérica de que trata o caput do referido dispositivo, não alcançando a multa específica para o atraso da DIMOF, prevista no art. 30 da Lei nº 10.637/2002, para a qual inexistente previsão legal de redução por entrega espontânea.

Ciente da decisão de primeira instância em 11/09/2015 (sexta-feira), conforme Aviso de Recebimento à e-fl. 43, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 13/10/2015 (e-fls. 27/37), conforme carimbo de recepção à e-fl. 45.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Edgar Bragança Bazhuni

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo-fiscal (PAF). Dele conheço.

Observo, inicialmente, que não há discussão quanto ao atraso ter efetivamente ocorrido.

Em seu recurso, a exemplo do que ocorreu em primeira instância, a recorrente alega que as obrigações tributárias (principal e acessória) e as respectivas sanções pecuniárias são matérias de reserva legal; reclama da aplicação cumulativa da penalidade; e pleiteia a redução da multa para R\$ 1.500,00 por mês-calendário ou fração, prevista na Lei nº 12.766/2012, com a aplicação do instituto da retroatividade benigna, prevista no art 106, II do CTN, e com o benefício da entrega espontânea da DIMOF.

Ilegalidade da Multa Imposta

No que se refere à possibilidade jurídica de aplicação de penalidade pecuniária por falta de cumprimento de obrigação acessória, tem-se que essa obrigação é um dever de fazer ou não fazer que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Essas obrigações formais de emissão de documentos contábeis e fiscais decorrem do dever de colaboração do sujeito passivo para com a fiscalização tributária no controle da arrecadação dos tributos (art. 113 do Código Tributário Nacional). Ademais, a imunidade tributária não afasta a obrigação do ente imune de cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária (art. 150 da Constituição Federal e art. 9º do Código Tributário Nacional). O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a

tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (art. 5º da Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999).

Cabe esclarecer que a obrigação acessória é desvinculada da obrigação principal no sentido de que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. 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. 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. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (*art. 113 do Código Tributário Nacional*).

As obrigações acessórias decorrem diretamente da lei, no interesse da administração tributária. É autônoma e sua observância independe da existência de obrigação principal correlata. Os deveres instrumentais previstos na legislação tributária ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam inclusive as pessoas jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal. (*art. 175 e art. 194 do Código Tributário Nacional*)

No exercício de sua competência regulamentar a RFB pode instituir obrigações acessórias, inclusive, forma, tempo, local e condições para o seu cumprimento, o respectivo responsável, bem como a penalidade aplicável no caso de descumprimento. A dosimetria da pena pecuniária prevista na legislação tributária deve ser observada pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo primeiro do art. 142 do Código Tributário Nacional). Além disso, os atos do processo administrativo dependem de forma determinada quando a lei expressamente a exigir (art. 22 da Lei nº 9.784, de 29 de dezembro de 1999).

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 26A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Inexiste, por outro lado, ofensa à legalidade no que tange à multa, uma vez que há previsão expressa no art. 30 da Lei nº 10.637/2002 da multa pelo não cumprimento da obrigação acessória (DIMOF).

Aplicação da multa de forma cumulativa

Quanto à aplicação da multa de forma cumulativa, alegada pela recorrente, não merece reparo o voto proferido pelo relator do decisão proferida pela câmara baixa, pelo que, novamente, peço vênia para transcrever o excerto, a seguir, adotando-o desde já como razões de decidir, em cumprimento ao disposto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999:

Outro argumento do contribuinte é de que, pelo fato de a obrigação de apresentação da DIMOF restringir-se a duas por ano, a falta de sua apresentação somente pode ensejar a aplicação de duas multas por ano, sendo que no presente caso, observa o contribuinte, a aplicação por mês-calendário o pune mais de uma vez pela mesma infração.

Não se trata de mais de uma multa para a mesma infração. A multa aplicada é uma só. O montante do seu valor é que varia na proporção do atraso, sendo R\$ 5.000,00 para cada mês-calendário de atraso. No presente caso, como foram 8 meses de atraso, a multa foi corretamente aplicada pelo valor de R\$ 40.000,00 (8 X R\$ 5.000,00). Se esse critério de gradação da multa, claramente definido na legislação, constitui ou não *bis in idem* ou se viola o princípio da isonomia, como alega o contribuinte, não cabe a esta instância administrativa de julgamento questionar, eis que se pauta pelo princípio da legalidade estrita.

A acrescentar, tem-se que na vertente penal do princípio do *ne bis in idem* (pelo qual não se admite, em hipótese alguma, a dupla punição pelo mesmo fato) é aplicável ao direito tributário penal, na medida em que este se vale de influência dos conceitos, formas e institutos daquela ciência jurídica para alicerçar a hipótese caracterizadora do ilícito e o preceito sancionatório decorrente.

No presente caso, todavia, o que se tem não é dupla punição, mas tão somente, uma única – ausência de entrega de DIMOF – cuja valoração, por disposição legal, toma em consideração o comportamento do agente, que se agrava à medida em que configurada a demora em cumprir a obrigação tributária acessória. Rejeito, portanto, tal pretensão recursal.

Retroatividade benigna e Redução da multa

A lide principal se refere à eventual aplicação retroativa benéfica das previsões do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158/35, de 24 de agosto de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, no lugar da sanção aplicada com base no art. 30 da Lei nº 10.637/02. A discussão desta matéria será feita em conjunto com a outra alegação, de redução da multa pela entrega espontânea da declaração, visto que são interligadas uma com a outra.

Como dito, trata-se de uma repetição dos argumentos apresentados em sede de primeira instância. Estes argumentos foram fundamentadamente afastados em primeira instância, pelo que peço vênia para transcrever o excerto, a seguir, do voto condutor do acórdão recorrido, adotando-o desde já como razões de decidir, em cumprimento ao disposto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999:

O contribuinte alega que a multa prevista no art. 57 da MP 2.158-32/2001, originalmente de R\$ 5.000,00, por mês calendário de atraso, foi reduzida para R\$ 1.500,00, por mês calendário ou fração de atraso, através da Lei nº 12.766/2012 e que, pelo princípio da retroatividade benigna do art. 106, II, “c” do CTN, deve prevalecer a multa menos gravosa.

De fato, a Lei nº 12.766/2012 reduziu a multa prevista no art. 57 da MP 2.158-32/2001, nos termos alegados pelo contribuinte, pelo que caberia, em tese, a redução pretendida. Ocorre que no presente caso, a multa aplicada não foi a prevista no art. 57 da MP nº 2.158-32/2001, mas a do art. 30 da Lei nº 10.637/2002.

Vejam-se os textos dos dispositivos em confronto:

MP 2.158-32/2001 (redação vigente, dada pela Lei nº 12.873/2013):

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:

I - por apresentação extemporânea:

(...)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;

Lei nº 10.637/2002.

Art. 30. A falta de prestação das informações a que se refere o art. 5º da Lei Complementar no 105, de 10 de janeiro de 2001, ou sua apresentação de forma inexata ou incompleta, sujeita a pessoa jurídica às seguintes penalidades:

(...)

II - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no inciso I, na hipótese de atraso na entrega da declaração que venha a ser instituída para o fim de apresentação das informações.

Note que a multa prevista no art. 30 da Lei nº 10.637/2002 é específica para a “falta de prestação das informações a que se refere o art. 5º da LC 105/2001”, vale dizer: para a falta de apresentação da DIMOF. Veja-se também que a lei que a instituiu é posterior à MP que criou a multa genérica prevista no art. 57 da MP 2.158-32/2001.

Assim, pretendesse o legislador da Lei nº 10.637/2002 alterar as regras da multa genérica prevista na MP 2.158-32/2001, teria sido expresso nesse sentido, como o foi quando editou a Lei nº 12.766/2012.

É princípio básico de hermenêutica, amplamente aceito na doutrina e na jurisprudência, amparado no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (DL 4.657/1942), que a lei especial prevalece sobre a geral, ainda que posteriormente editada, caso não haja revogação expressa de uma ou outra.

Assim, resta claro que as multas previstas no art. 30 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 57 da MP 2.158-32/2001 são distintas, ainda que originalmente estabelecidas em valor idêntico (R\$ 5.000,00 por mês de atraso).

Destarte, a alteração do art. 57 da MP 2.158-32/2001 pela Lei nº 12.766/2012 em nada mudou a sistemática de cálculo da multa específica para o atraso na entrega da DIMOF, cuja matriz legal continua sendo o art. 30 da Lei nº 10.637/2002.

Igualmente inalteradas permanecem, por exemplo, as multas por atraso na entrega da DIPJ, DIRF, DCTF, DAICON, cuja matriz legal é o art. 7º da Lei nº 10.426/2002, ainda em vigor.

Logo, não prospera a pretensão contribuinte de aplicação retroativa para o seu caso da Lei nº 12.766/2012.

(...)

Finalmente, pugna o contribuinte pela redução do valor da multa à metade, tendo em vista a declaração haver sido apresentada em espontaneidade e o faz com fundamento no § 3º do art. 57 da MP 2.158-32/2001.

De fato, não se questiona a espontaneidade da apresentação da DIMOF no presente caso, assim como não se questiona que o § 3º do art. 57 da MP 2.158-32/2001, determina a redução da multa pela metade no caso de apresentação da declaração antes de qualquer procedimento de fiscalização.

Contudo, há que se registrar, mais uma vez, que a multa de que se trata não é a do art. 57 da MP 2.158-32/2001, mas a do art. 30 da Lei nº 10.637/2002. Ocorre que no texto desse último dispositivo não há qualquer previsão quanto à redução da multa. Também não se identifica no art. 7º da IN RFB nº 811/2008, norma que regulamentou a DIMOF no âmbito da RFB, nenhuma referência à possibilidade de redução de multa.

Logo, por força do princípio da legalidade estrita, também não vejo como no presente caso atender à demanda do impugnante quanto à redução da multa, mesmo tendo sido espontânea a apresentação da declaração.

A acrescentar sobre o tema em discussão, entendo que há se de analisar questão de ofício, referente à legalidade a aplicação da multa em debate, disposta no art. 30 da Lei nº 10.637/02, que discorre sobre a falta de apresentação ou apresentação extemporânea da DIMOF.

Isso porque foi dada nova redação ao art. 57 da MP 2.158-35, de 2001, pelas Leis nº 12.766, de 27/12/2012 e 12.873, de 24/10/2013, o que provocou uma série de questionamentos, dentre os quais se teria ocorrido revogação tácita do art. 30 da Lei nº 10.637/02.

Não por acaso, foi editado pela Receita Federal o Parecer Normativo nº 3, de 10 de junho de 2013, que veio analisar as consequências da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, em relação a atos inerentes da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), principalmente concernentes à fiscalização e ao controle do crédito tributário.

De acordo com o ato normativo:

2.3. A multa genérica para descumprimento de obrigação acessória passou para uma que serve para os casos de não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital por qualquer sujeito passivo, ou que os apresentar com incorreções ou omissões. Como novidade, o inciso II determina que os prazos para a apresentação dos documentos descritos no caput não podem ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação.

3. Com esse quadro, sete questionamentos são feitos: (i) ocorreu revogação tácita dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, tendo em vista a falta de disposição específica; (ii) como interpretar o prazo de quarenta e cinco dias a que se refere o inciso II da atual redação do art. 57; (iii) como ficam as multas cuja base legal é a antiga redação do art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001; **(iv) continuam vigentes as multas do art. 7º da Lei nº 10.426, de 2002**, e do art. 30 da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991, e do art. 7º da Lei nº 9.393, de 1996, do art. 9º da Lei nº 11.371, de 2006, do art. 9º da Lei nº 11.371, de 2006, e do § 2º do art. 5º da Lei nº 11.033, de 2004; (v) como ficam as multas envolvendo o Simples Nacional

(vi) como interpretar o aspecto quantitativo da nova multa; e (vii) há consequência no trabalho de compensação, restituição e ressarcimento? (grifei)

Sobre o assunto, transcrevo as conclusões do parecer.

6.2. É de se questionar se houve revogação tácita dos arts. 7º e 8º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, na redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 2004, 11.727, de 2008, e 11.941, de 2009, do **art. 30 da Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002, do art. 32A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009; do art. 7º da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, do inciso II do art. 9º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, e do § 2º do art. 5º da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, pelo novo art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001. Segue a redação dos dispositivos: (...)

6.2.1. O novo art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001, aplica-se para qualquer declaração, demonstrativo ou escrituração digital, enquanto a Lei nº 10.426, de 2002, aplica-se para a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e a Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), a Lei nº 10.637, de 2002, aplica-se para a **Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof)** (...) (grifo acrescido)

6.2.2. Há uma antinomia entre as normas. O art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001, sanciona as condutas pela não entrega, em sentido lato, de declarações digitais. As normas acima mencionadas tratam do descumprimento das obrigações específicas contidas na própria lei. Ocorre uma antinomia entre uma norma geral e outra específica, devendo, nesses casos, prevalecer a última, conforme ensinamento de Norberto Bobbio:

O terceiro critério, chamado precisamente de *lex specialis*, é aquele com base em que, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda; *lex specialis derogat generali*. Também nesse caso a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que derroga uma lei mais geral, ou seja, que subtrai a uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diversa (contrária ou contraditória). **A passagem de uma regra mais extensa (que contenha um certo genus) para uma regra derogatória menos extensa (que contenha uma species do genus) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, entendida como igual tratamento de pessoas que pertencem à mesma categoria.** A passagem da regra geral para a regra específica corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. **Ocorrida ou descoberta a diferenciação, a persistência da regra geral implicaria o tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diversas e, portanto, uma injustiça.** (grifou-se) (BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 253)

6.2.3. Se as obrigações contidas nas leis acima transcritas foram consideradas tão importantes pelo legislador ao ponto de dar embasamento legal específico à sanção pelo seu descumprimento, (a despeito de legislação tributária, em sentido amplo, poder gerar tal obrigação), não é isonômico não aplicar as multas específicas para as declarações específicas, em prol da multa genérica do art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001. É, conforme ensinamento de Bobbio, uma violação à isonomia que determina dar tratamento desigual a pessoas em situações distintas.

6.2.4. No presente caso, não se deve esquecer que o legislador foi quem alterou a norma então existente (genérica) e criou uma mais específica, mas deixou aquelas outras ainda mais específicas incólumes (ele poderia muito bem tê-las revogado expressamente). Se não o fez, as multas mais específicas do art. 7º da Lei nº 10.426, de 2002, do art. 30 da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991, do art. 7º da Lei nº 9.393, de 1996, do art. 9º da Lei nº 11.371, de 2006, e do § 2º do art. 5º da Lei nº 11.033, de 2004, continuam vigentes. As IN que tratam do assunto, portanto (RFB nº 1.110, de 2012, RFB nº 1.264, de 2012, RFB nº 1.015, de 2010, SRF nº 197, de 2002, RFB nº 811, de 2010, SRF nº 341, de 2003, RFB nº 971, de 2009, RFB nº 1.279, de 2012, RFB nº 726, de 2007 e RFB nº 892, de 2008) devem continuar a ser aplicadas sem nenhuma alteração. (...)

10. Em conclusão: (...)

i) As multas de que trata o art. 7º da Lei nº 10.426, de 2002, na redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 2004, 11.727, de 2008, e 11.941, de 2009, **do art. 30 da Lei nº 10.637, de 2002**, do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, do art. 7º da Lei nº 9.393, de 19 de 1996, do art. 9º da Lei nº 11.371, de 2006, e do § 2º do art. 5º da Lei nº 11.033, de 2004, **continuam vigentes**. Assim, as multas do art. 7º da IN nº 1.110, de 2012, do art. 6º da IN nº 1.264, de 2012, do art. 7º da IN nº 1.015, de 2010, do art. 1º da IN nº 197, de 2002, do **art. 7º da IN nº 811, de 2008**, do art. 3º da IN nº 341, de 2003, art. 476 da IN nº 971, de 2009, do art. 8º da IN nº 1.279, de 2012, do art. 3º da IN nº 726, de 2007, e do art. 7º da IN nº 892, de 2008, continuam a ser aplicadas;

Quanto às alterações promovidas pela Lei nº 12.873, de 2013, entendo que não tem o condão de modificar as razões expostas pelo Parecer Normativo nº 3, de 10 de junho de 2013.

Logo, não prospera a pretensão contribuinte de retroatividade benigna e redução da multa.

Posto isto e tudo mais que consta dos autos, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni, Relator