



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000023/2011-50
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.678 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente EMS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de circunstâncias distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO QUE APLICOU ENTENDIMENTO DE SÚMULA CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial quanto a decisão recorrida aplicou entendimento previsto em Súmula aprovada pelo Pleno do CARF, ainda que sua aprovação tenha ocorrido após a interposição do recurso especial. No caso dos autos, o recorrido decidiu conforme o exposto na Súmula CARF nº 174.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2011

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS E SISTEMAS. APLICABILIDADE DO ART. 57 DA MP 2.158-35/2001, AO INVÉS DOS ARTS. 11 E 12 DA LEI 8.218/1991.

Considerando que a infração consistente no atraso de apresentação de arquivos digitais, aplicada com fundamento nos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, também é passível de enquadramento em lei posterior que culminou penalidade menos severa (MP 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012), deve prevalecer, à luz da interpretação sistemática dos artigos 106, II, “c” e 112, I, do Código Tributário Nacional, aquela que resulta em uma penalidade mais branda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias “1- interpretação dos artigos 57 da MP nº 2.158/2001 e 106, II “c”, do CTN” e “4 - interpretação do artigo 57 da MP nº 2.158/2001: aplicação do Parecer Normativo RFB nº 3/2013”. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate

no julgamento, deu-se provimento ao recurso para reconhecer a retroatividade benigna para aplicação da penalidade prevista no art. 57, I, “b”, da MP nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 372 a 428) interposto pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão n.º 1302-001.197, de 09/10/2013 (fls. 164 a 183), cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2011

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS E SISTEMAS. ARTS. 11 E 12 DA LEI 8.218/1991. INAPLICABILIDADE DO ART. 57 DA MP 2.15835/2001.

Em caso de descumprimento das obrigações acessórias instituídas pelo art. 11 da Lei n.º 8.218/1991 aplicam-se as penalidades estabelecidas no art. 12 do mesmo diploma legal. As penalidades de que trata o art. 57 da MP n.º 2.15835/2001, mesmo após as modificações introduzidas pela Lei n.º 12.766/2012, se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779/1999, o que não é o caso dos presentes autos. A obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei n.º 8.218/1991 não se confunde com aquela criada pela IN RFB n.º 787/2007, com base na delegação de competência do art. 16 da Lei n.º 9.779/1999.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICABILIDADE DO ART. 173, I, DO CTN.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário correspondente a multa pelo descumprimento de obrigação acessória conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Não está em discussão, aqui, tributo, muito menos foi atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O que existe, sim, é uma obrigação acessória, cujo descumprimento traz como consequência a imposição de multa pecuniária, convertendo-se a obrigação acessória em principal, nos exatos termos da lei. A contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, então, deve seguir a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator e pelo Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri (Relator), Márcio Frizzo e Cristiane Costa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

Irresignada com o teor da decisão, a contribuinte manejou embargos declaratórios que foram rejeitados pela Turma Julgadora, em decisão assim ementada:

Acórdão 1302-001.632, de 04/02/2015

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011

MATÉRIA PRECLUSA. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO. INOCORRÊNCIA.

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e nem mesmo vêm a ser demandadas na petição de recurso, e que não consistem em matéria de Ordem Pública, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar as regras do Processo Administrativo Fiscal. Em assim sendo, o acórdão embargado, ao não abordar essas questões, não incorreu em qualquer omissão passível de ser sanada pela via dos embargos declaratórios.

Trata-se de contencioso decorrente de ação fiscal segundo a qual a autoridade responsável imputou à contribuinte multa por falta de entrega de arquivos de escrituração digital com supedâneo no previsto no art. 12, III da Lei nº 8.218/1991.

Segundo a autoridade autuante, a contribuinte, intimada e reintimada, apresentou a documentação requerida 72 dias após a solicitação inicial, razão pela qual aplicou-lhe a sanção prevista em Lei equivalente a 0,02% sobre a receita bruta por dia de atraso.

O Sujeito Passivo apresentou impugnação alegando decadência para a constituição de ofício da multa a ele imputada; que estava com dificuldade para a geração dos arquivos demandados; que não se furtou a apresentá-los e que houve cerceamento do direito de defesa.

A DRJ negou provimento à impugnação e a contribuinte manejou o recurso voluntário que teve negado seu provimento, conforme acórdão acima transcrito, integrado pela decisão proferida no julgamento dos embargos declaratórios apresentados.

Diante do desprovimento do recurso voluntário e da rejeição dos embargos de declaração, a contribuinte apresentou recurso especial em que suscita divergências interpretativas em razão de 4 matérias, assim apresentadas:

Primeira divergência alegada: quanto à interpretação dos artigos 57 da MP nº 2.158/2001 e 106, II "c", do CTN;

Segunda divergência alegada: quanto à interpretação dos artigos 173, inciso I, e 150, § 4º, ambos do CTN;

Terceira divergência alegada: quanto à interpretação do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 - Matéria de Ordem Pública;

Quarta divergência alegada: quanto à interpretação do artigo 57 da MP nº 2.158/2001: aplicação do Parecer Normativo RFB nº 3/2013.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 553 a 564 admitiu o apelo para dar seguimento a todas as matérias suscitadas. Destacam-se os seguintes termos da decisão:

Primeira divergência alegada: quanto à interpretação dos artigos 57 da MP nº 2.158/2001 e 106, II "c", do CTN:

[...]

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, o Acórdão nº 1103-000.844, de 10/04/2013 (inteiro teor às fls. 432/454) e o Acórdão nº 1103-000.841, de 10/04/2013 (inteiro teor às fls. 455/488).

[...]

A divergência é assim descrita pela recorrente (fl. 384, grifos no original):

a) O **acórdão recorrido** assentou que a penalidade tratada no artigo 57 da MP n.º 2.158-35/2001 não se aplica ao caso de descumprimento da obrigação de entrega de arquivo digital prevista no art. 11 da Lei nº 8.218/1991, permanecendo válida, no caso, a sanção prevista no art. 12, III da mesma lei;

b) Em caminho totalmente oposto, o **1º paradigma** - interpretando o alcance do disposto no artigo 57 da MP nº 2.15835/2001, em cotejo com o art. 106, II do CTN - trilhou caminho diverso, assentando que a penalidade do art. 57 da MP veio a substituir aquela do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, aplicando-se ao de descumprimento das obrigações constantes no art. 11 da referida lei.

Da simples leitura das ementas do acórdão recorrido e do paradigma, já é possível perceber a divergência de entendimentos, diante da mesma situação fática. Essa percepção fica reforçada com a transcrição dos seguintes excertos do voto condutor do primeiro paradigma (fls. 445/452):

[...]

Segunda divergência alegada: quanto à interpretação dos artigos 173, inciso I, e 150, § 4º, ambos do CTN:

Sustenta a recorrente que, ao apreciar suas alegações de decadência, o acórdão recorrido teria aplicado à matéria o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, manifestando seu entendimento de que, em se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória, não haveria como cogitar de tributo a ser antecipado pelo sujeito passivo. Ao contrário, haveria decisões do CARF que, diante de idêntica situação, considerariam correta a aplicação do art. 150, § 4º do mesmo Código.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, o Acórdão nº 2403-002.490, de 18/03/2014 (inteiro teor às fls. 489/497) e o Acórdão nº 2403-002.757, de 08/10/2014 (inteiro teor às fls. 498/504).

[...]

Da simples leitura das ementas do acórdão recorrido e do paradigma, já é possível perceber a divergência de entendimentos, diante da mesma situação fática. Essa percepção fica reforçada com a transcrição dos seguintes excertos do relatório e do voto vencedor do primeiro paradigma:

[...]

Terceira divergência alegada: quanto à interpretação do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 - Matéria de Ordem Pública:

[...]

Sustenta a recorrente que a CSRF teria remansoso entendimento no sentido de que o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 não impediria que o erro na apuração da base de cálculo alegado em memoriais viesse a ser conhecido, exatamente por considerá-lo matéria de ordem pública.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, o Acórdão nº 9101-001.845, de 10/12/2013 (inteiro teor às fls. 505/518) e o Acórdão nº 9101-001.079, de 28/06/2011 (inteiro teor às fls. 519/525).

[...]

O primeiro acórdão paradigma se manifestou no sentido de que matérias de Ordem Pública podem e devem ser conhecidas, até mesmo de ofício, ainda que não prequestionadas, e disso não diverge o acórdão recorrido. Também há semelhança no fato de que, em ambos os casos, a matéria discutida não foi ventilada em momentos processuais anteriores.

Prosseguindo na análise, constata-se que o primeiro acórdão paradigma reconheceu como sendo matéria de Ordem Pública a nulidade do ato de lançamento, causada pela apuração do tributo na forma do lucro presumido, enquanto que, naquele caso concreto, a lei obrigaria ao lucro real, ou seja, a base de cálculo teria sido apurada em desacordo com a lei. Ao contrário, o acórdão recorrido entendeu que a alegação de erro no cálculo do valor da multa não constituiria matéria de ordem pública, dizendo respeito tão somente à determinação do *quantum* exigível.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada, sendo cumpridos os requisitos estabelecidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF.

[...]

Quarta divergência alegada: quanto à interpretação do artigo 57 da MP nº 2.158/2001: aplicação do Parecer Normativo RFB nº 3/2013:

Sustenta a recorrente que o acórdão recorrido, ao não conferir ao art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 a mesma interpretação do Parecer Normativo RFB nº 3/2013, acabou por atribuir ao mencionado artigo interpretação divergente daquela atribuída por outros precedentes do CARF, que seguiriam a mesma linha interpretativa do Parecer.

[...]

Para comprovar o dissenso foi colacionado, como paradigma, o Acórdão nº 1102-001.106, de 07/05/2014 (inteiro teor às fls. 526/547), no qual a matéria foi abordada como segue (fls. 536/539):

[...]

Observe-se que não se trata, aqui, de verificar divergência entre o acórdão recorrido e um Parecer Normativo da Receita Federal, mas de divergência entre o acórdão recorrido, que não adotou a interpretação da Receita Federal, e acórdão paradigma de outra turma do CARF, que adotou aquela interpretação.

Por um lado, constata-se que a recorrente, ao cotejar o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, se limita a enfatizar os pontos em que o primeiro afirma que não comunga das conclusões do Parecer Normativo e o segundo as espousa inteiramente, sem demonstrar os pontos de divergência específicos que poderiam influenciar o caso concreto. Isso poderia conduzir a um recurso especial para analisar, em tese e em caráter geral, o Parecer Normativo RFB nº 3/2013, o que fugiria por completo ao escopo do recurso especial de divergência.

Por outro lado, constata-se também que esta quarta divergência está intimamente ligada à primeira divergência analisada neste despacho. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao julgar o recurso de divergência quanto àquele primeiro ponto, por certo haverá também de discutir a interpretação correta a ser dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 para o caso concreto, quer isso venha a coincidir, integral ou parcialmente ou, ainda, de forma alguma, com a

interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil. Feitas essas considerações, entendo que também esta matéria deva ser levada à CSRF.

[...]

No exercício da competência estabelecida no inciso III do art. 18 do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retroexpostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Os autos foram encaminhados para a Procuradoria da Fazenda Nacional em 21/09/2015 (fl. 565) para ciência do despacho que deu seguimento ao recurso especial, ocorrendo a ciência ficta do órgão fazendário em 21/10/2015.

O processo foi devolvido ao CARF em 06/10/2015 (fl. 571) com as devidas contrarrazões (fls. 566 a 570) tempestivamente apresentadas. No documento, a Procuradoria nada questiona quanto ao conhecimento do recurso especial e, no mérito, reproduz os fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido. Ao final, pugna pelo não provimento do apelo.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

Ao compulsar inicialmente os autos, constatei que o despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial limitou-se, conforme prática da época, a analisar apenas o primeiro acórdão paradigma de cada divergência. Por este motivo, devolvi o processo à Câmara de origem, para complementação do despacho de admissibilidade.

O despacho complementar (fls. 604 a 616) analisou os paradigmas que não haviam sido objeto do cotejo inicial e assim concluiu:

Nos termos do parecer acima, que aprovo e adoto, complementando o despacho de exame de admissibilidade anteriormente proferido nestes autos, e com base em análise específica dos acórdãos paradigmas abaixo mencionados, concluo:

- que os Acórdãos paradigmas n.ºs. 1103-000.841 e 2403-002.757 também servem para demonstrar as divergências tratadas nos tópicos “1) Divergência quanto à interpretação dos artigos 57 da MP nº 2.158/2001 e 106, II "c", do CTN” e “2) Divergência quanto à interpretação dos artigos 173, inciso I, e 150, §4º, ambos do CTN”, respectivamente; e
- que o Acórdão paradigma nº 9101-001.079 não serve para demonstrar a divergência tratada no tópico “3) Divergência quanto à interpretação do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 - Matéria de Ordem Pública”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A Procuradoria não oferece resistência ao conhecimento do recurso especial em suas contrarrazões.

Quanto às matérias **1 - “interpretação dos artigos 57 da MP nº 2.158/2001 e 106, II “c”, do CTN” e 4 - “interpretação do artigo 57 da MP nº 2.158/2001: aplicação do Parecer Normativo RFB nº 3/2013”**, reputo que não há reparo a ser feito em relação à conclusão alcançada pelo despacho de admissibilidade do recurso especial, embora, na prática, compreendam a mesma discussão de mérito. Assim devem ser analisadas em conjunto.

Não obstante, observo que, com relação ao segundo paradigma indicado pela recorrente para caracterizar a primeira divergência, Acórdão 1103-000.841, admitido pelo despacho complementar, embora trate de discussão muito semelhante à dos autos, trata de analisar a matéria em face do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91, enquanto que a legislação examinada no recorrido versa sob o art. 12, inc. III da Lei nº 8.218/1991, o que afasta a caracterização da divergência de interpretação à legislação tributária, nos termos do art. 67 do Anexo II do Ricarf.

Este colegiado, em outra composição, já rejeitou este paradigma, pelos mesmos fundamentos, em face da circunstância de, naquele caso, a divergência ter sido proposta em face do inc. II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, conforme se colhe do voto vencedor da d. conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido no Acórdão nº 9101-005.225¹, *verbis*:

A Contribuinte afirma a identidade fática entre os acórdãos comparados porque tratam exatamente do mesmo assunto, qual seja, a ocorrência da revogação tácita do art.12 da Lei 8.218/91 pelo art. 57 da MP 2.158/01 com a redação dada pelo art. 8 da Lei 12.766/12.

Embora o acórdão recorrido, de fato, afaste a eficácia das alterações trazidas pela Lei nº 12.766, de 2012, na exigência em debate, sob o entendimento de que a nova legislação *só se aplica para o descumprimento de obrigações acessórias instituídas pela Receita Federal com base na competência que lhe fora outorgada pelo art. 16 da Lei 9.779/99, o que não é o caso dos arquivos magnéticos previstos no art. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91*, o paradigma não afirma a *total identidade entre os bens jurídicos tutelados pelo artigo 12 da Lei nº 8.218/91, e pela atual redação do art. 57 da MP nº 2.158-35/01*, mas sim analisa a identidade entre a conduta punida pelo art. 12, inciso I da Lei nº 8.218, de 1991, e os novos contornos trazidos pela Lei nº 12.766, de 2012, ao passo que nestes autos está em discussão a punição aplicada com fundamento no art. 12, inciso II da Lei nº 8.218, de 1991.

¹ Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira, Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente). Vencidas as conselheiras, Viviane Vidal Wagner (relatora) e, Amelia Wakako Morishita Yamamoto.

É certo que o voto vencido do paradigma, para manter a exigência lá formulada com fundamento no art. 12, inciso I da Lei nº 8.218, de 1991, afirma que as alterações trazidas pela Lei nº 12.766, de 2012 somente repercutiriam nas penalidades com fundamento no art. 12, incisos II e III da Lei nº 8.218, de 1991. Nestes termos é a conclusão do ex-Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, no voto parcialmente vencido do Acórdão nº 1103-000.841:

Assim, no caso de omissão ou prestação incorreta de informações solicitadas, a multa, antes estabelecida em 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação, limitada a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica no período (art.12, II, da Lei nº 8.218/91), passou para 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da escrituração digital equivocada (art.57, III, da MP nº 2.158-35/ 01). Por sua vez, a conduta de não cumprir o prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos e sistemas digitais, antes penalizada na base de 0,02 % (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta no período, até o máximo de 1% (um por cento) desta (art.12, III, da Lei nº 8.218/91), passou a ser sancionada, no caso de apresentação extemporânea da escrituração digital, com R\$ 500,00 ou R\$ 1.500,00, por mês-calendário ou fração (art.57, I, da MP nº 2.158-35/ 01), sendo aplicável, em caso de não atendimento à intimação para apresentá-la, R\$ 1.000,00 por mês-calendário (art.57, II, da MP nº 2.158-35/ 01).

Note-se que **a conduta** de deixar de apresentar arquivos digitais na forma (leiaute) preconizada pela RFB (art.12, I, da Lei nº 8.218/91) **não** foi objeto do art.57 da MP nº 2.15835/ 01. Tal falta, entretanto, **não** autoriza a aplicação do art.106, II, “a”, do CTN (“A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração;”), a processos pendentes, como no caso em análise, em que foi imposta multa com base no art.12, I, da Lei nº 8.218/91.

Não se depreende da nova redação da MP nº 2.158-35/ 01 que o legislador tenha visado simplesmente não mais considerar aquela conduta como contrária à lei tributária. Na realidade, o fato de a Lei nº 12.766/12 não definir sanção para a conduta descrita no art.12, I, da Lei nº 8.218/91 justifica-se no contexto em que foi editada.

[...]

Também, considerando as disposições do art.2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (“A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”), não se vislumbra revogação tácita do art.12 da Lei nº 8.218/91, com a vigência da Lei nº 12.766/12. O art.57 da MP nº 2.158-35/ 01 não se mostra incompatível com o art.12, I, da Lei nº 8.218/91, também não se podendo concluir pela inteira regulação da matéria, como visto anteriormente. (destaques do original)

Contudo, aquela ponderação acerca da penalidade prevista no art. 12, II da Lei nº 8.218, de 1991 representa mero *obiter dictum*, na medida em que tal matéria não estava sob julgamento naqueles autos e, por consequência, não foi objeto de decisão. A prevalência de decisão favorável ao sujeito passivo lá autuado encontra fundamento no voto vencedor do paradigma que, embora traga exposição genérica acerca das penalidades previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, ao final limita a análise à equivalência entre as condutas punidas no art. 12, inciso I da Lei nº 8.218, de 1991, e no art. 57, inciso III da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pelo art. 8º da Lei nº 12.766, de 2012, dado ser esta a exigência remanescente, depois de o Conselheiro Relator cancelar a penalidade aplicada no ano-calendário 2008, a partir de quando a *Secretaria da Receita Federal do Brasil expressou entendimento de que a transmissão de Escrituração Contábil Digital supre as exigências contidas na IN SRF nº 86/01*.

Confira-se o que consta do voto vencedor do ex-Conselheiro Marcos Shigueo Takata:

Minha única divergência com a inteligência do ilustre relator diz respeito ao alcance das normas apenatórias introduzidas pela Lei 12.766/12 (art. 8º), ao alterar o art. 57 da Medida Provisória (MP) 2.158/01. No caso em dissídio, a questão que remanesce se limita ao ano-calendário de 2007.

É lição sobranceira da boa hermenêutica que a *mens legislatoris* não se confunde nem absorve a *mens legis*, conquanto aquela informe elemento de denodo no alcance da *mens legis*.

A Medida Provisória 575/12 foi convertida na Lei 12.766/12, mas o art. 8º desta não figurava naquela. O art. 8º da referida lei teve origem na Emenda 65, de autoria do Deputado Federal Jerônimo Goergen (PPRS), como se viu do voto do relator. A Emenda 65 foi acolhida, mas com mudanças, no Parecer Final da Comissão Mista do Congresso Nacional. A Emenda 65 teve como justificativa²:

A emenda ora apresentada visa aperfeiçoar algumas penalidades previstas na legislação tributária, tornando-as mais razoáveis e suprimindo lacuna ainda existente.

Um dos objetivos buscados é o de que a aplicação das sanções tributárias leve em consideração o porte do contribuinte e garanta um tratamento mais equânime e justo a todos.

Já, a justificativa constante no Parecer Final³, com a redação alterada da Emenda 65, e que figurava como art. 9º do Projeto de lei de conversão da MP 575/12, era:

Quanto à primeira alteração, é preciso reduzir o desarrazoado valor de R\$ 5.000,00 ao mês hoje exigido das pessoas jurídicas, qualquer que seja seu porte, que entreguem com atraso declaração, demonstrativo **ou escrituração digital** cuja criação foi delegada à RFB pelo art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. A redação proposta ao art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, aperfeiçoada pela Emenda nº 65, conforma os valores da multa ao princípio da proporcionalidade.” (grifos nossos)

Vejamos como ficou a redação do art. 57 da MP 2.158/01 com a redação dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12 (e que tem a mesma dicção do apresentado no Parecer Final do Projeto de lei de conversão da MP 575/12):

Art. 8º. O art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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 apresenta-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

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;

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo **ou escrituração digital** ou

² http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4E72771EEA8984C0892E5DA63010FF66.node1?codteor=1039820&filename=EMC+65/2012+MPV57512+%3D%3E+MPV+575/2012

³ http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1039685&filename=PAR+33+MPV57512+%3D%3E+_MPV+575/2012

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;

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.

§ 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).

§ 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.

§ 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.” (NR) (grifos nossos)

Os arts. 11 e 12, da Lei 8.218/91, com as alterações do art. 72 da MP 2.158/01, preveem:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º. A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§ 2º. Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§ 4º. Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.”

(NR)

Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que **omitirem ou prestarem incorretamente** as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que **não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.**

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.” (NR) (grifos nossos)

Como visto, a justificativa presente (conducente à *mens legislatoris*) no Parecer Final do projeto de conversão em lei da MP 575/12 fala de escrituração digital. É um elemento contributivo na busca da *mens legis* (finalidade ou intenção da lei).

No âmbito do Sped (Sistema Público de Escrituração Digital), a Receita Federal instituiu a ECD (Escrituração Contábil Digital), com a IN RFB 787/07 (arts. 1º e 2º), e que compreende os livros Diário, Razão e seus auxiliares, o livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Já o art. 11 da Lei 8.218/91, ao versar sobre sistemas de processamento eletrônico de dados, para escrituração contábil e fiscal, fala, inclusive, de arquivos digitais e sistemas.

Pode-se dizer que os bens jurídicos tutelados pelo art. 57 da MP 2.158/01 com a alteração dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12 compreendem aqueles tutelados pelo art. 12 da Lei 8.218/91. Em ambos os casos, a norma apenatória visa tutelar a apresentação dos livros contábeis e fiscais, escriturados eletrônica ou digitalmente.

Nessa linha também foi o entendimento extraído pelo ilustre relator, com a diferença de que, para o relator, há identidade de bens tutelados entre a novel norma legal e o art. 12, II e III, da Lei 8.218/91, escapando desse alcance o inciso I do art. 12 dessa lei.

A *mens legis* é (in)formada também pela abertura semântica e cognitiva ao ambiente, pelos acopladores estruturais do sistema jurídico (que são conformados na interpretação sistemática, na finalidade, nos conceitos abertos, etc.), que “controlam” os dados e os convertem em concepções jurídicas, como fala Niklas Luhmann. O sistema do direito é operacionalmente fechado ao ambiente, essencial à segurança jurídica; a abertura ao ambiente é semântica e cognitiva, havendo o controle e conversão dos dados ao sistema pelos acopladores estruturais, como destaca o consagrado jusfilósofo citado.

Aqui, a interpretação finalística e mesmo sistemática, que conformam os acopladores estruturais do sistema jurídico, fechando-o operacionalmente ao ambiente, não interditam a abertura semântica e cognitiva ao ambiente da expressão “escrituração digital” para compreender os livros contábeis e fiscais vertidos em meio magnético, a que se refere o art. 11 da Lei 8.218/91. Ou seja, a *abertura semântica e cognitiva* da expressão “escrituração digital” utilizada pelo art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 *permite*, nos termos postos, *compreender os livros contábeis e fiscais em meio magnético referidos pelo art. 11 da Lei 8.218/91*.

Diante da *abertura semântica e cognitiva* da expressão “escrituração digital” do art. 57 da MP 2.158/01 com a redação dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12, “reconduzida” pela ou conciliada com a finalidade dessa norma e com o microssistema que ela integra, não me parece razoável que somente a tutela do bem jurídico na forma do inciso I do art. 12 da Lei 8.212/91 esteja fora do alcance daquela norma. Dito melhor, parece-me irrazoável não se ter por compreendido no art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 o art. 12 da Lei 8.218/91 (que adota seu antecedente art. 11 como materialidade com qualificação negativa, *i.e.*, a inobservância do art. 11 como materialidade positiva).

A rigor, para o caso vertente, o bem jurídico tutelado pelo art. 12 da Lei 8.218/91 é a apresentação adequada dos livros contábeis, por meio de arquivos digitais ou sistemas: os incisos I a III do art. 12 dessa lei só especificam a forma pela qual a tutela desse bem jurídico é exercida. Esse mesmo bem jurídico é tutelado pelo

art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12, no caso, a escrituração digital contábil (livros contábeis, na forma digital, atualmente pela ECD): os incisos I a III do art. 57 especificam a forma de tutela desse bem jurídico.

De mais a mais, o fato de a ECD se sujeitar a um programa validador e assinador, o PVA, aprovado atualmente pela IN RFB 848/08 (PVA Sped Contábil 1.0), não significa restringir o alcance do art. 57 da MP 2.158/01. Até porque a questão do programa validador e assinador é elemento accidental, diante da norma legal que prevê as formas de exercício da tutela do bem jurídico.

A conclusão, portanto, é a de que o art. 12 da Lei 8.218/91 foi revogado tacitamente pelo art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12, conforme a parte final do § 1º do art. 2º do Decreto-lei 4.657/42 – a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (nova nominação dada pela Lei 12.376/10).

Alerte-se que não se está aqui a versar sobre penalidades por falta de apresentação ou sua apresentação com informações incorretas ou omitidas de DIPJ, DCTF, DIRF e Dacon, de que trata o art. 7º da Lei 10.426/02. A especificidade desta norma legal para tais declarações é de tal ordem que não atrai o art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12. O contexto da materialidade fática e jurídica ora versada é bem diverso. De toda forma, não cabe aqui me estender sobre penalidades diversas da que estão em jogo.

A infração cometida pela recorrente, em relação ao ano-calendário de 2007, foi a apresentação do plano de contas, em apenas dois níveis. Pelo Termo de Intimação Fiscal (item 4.9.2), a apresentação era do arquivo contendo o plano de contas completo, composto por todas as contas sintéticas e analíticas que foram movimentadas ou tiveram saldo no período, sendo que a recorrente adotara plano de contas com mais de dois níveis, como permite ver a planilha com a diversas contas contábeis (fls. 19 e 20). E o Termo de Reintimação (item 3) previu, para o ano-calendário de 2007, a apresentação da contabilidade (plano de contas) com maior detalhamento de níveis.

Posto isso, a infração em causa fica compreendida no tipo do art. 57, III, da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12:

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 apresenta-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

[...]

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**. (grifos nossos)

No caso, havia sido infligida à recorrente, a pena do art. 12, I, da Lei 8.1218/91:

Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; (grifos nossos)

Do quadro exposto, tem aplicação o art. 106, II, “c”, do CTN (retroatividade benigna, em matéria apenatória).

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso, quanto ao ano-calendário de 2007, para reduzir a pena ao resultado da aplicação de 0,2% sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da escrituração incompleta, entendido o faturamento como a receita decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços. *(destaques do original)*

Veja-se que não escapou à Contribuinte o fato de o dispositivo legal em debate nestes autos ter sido analisado especificamente no voto vencido do paradigma. Assim está consignado em seu recurso especial:

Aliás, o próprio voto vencido do acórdão paradigma ora juntado, traz quadro comparativo no qual se visualiza as condutas passíveis de sanção, previstas na Lei nº 8.218/91 e no art. 57 da MP nº 2.15835/01, convertida na Lei nº 12.766/2012, relacionadas à entrega de arquivos e escrituração digitais, no qual se verifica a compatibilidade da sanção prevista no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/91 e inciso III do art. 57 das MP nº 2.158/01:

[...]

Da leitura do voto vencido e do voto vencedor do paradigma é possível concluir que aquele Colegiado admitiria a tese defendida pela Contribuinte nestes autos. Contudo, resta fora de dúvida que a matéria em discussão nestes autos não foi decidida no paradigma indicado. Em suma, há interpretação divergente veiculada no paradigma, mas não há decisão sobre a legislação tributária aplicada nestes autos. Há, apenas, *obiter dictum*, é dizer, a conclusão do voto condutor do paradigma seria a mesma caso dele se extraísse a referência à *identidade entre a novel norma legal e o art. 12, II e III da Lei 8.218/91*.

E esta circunstância inviabiliza o pressuposto contido no *caput* do art. 67 do Anexo II do RICARF, ou seja, a existência de *decisão* que dê à legislação tributária interpretação divergente daquela dada no acórdão recorrido. Decisão consiste em deliberação sobre o objeto do litígio, e está demonstrado que a 3ª Turma da 1ª Câmara não decidiu aplicar retroativamente a Lei nº 12.766, de 2012, em face de exigência formulada com fundamento no art. 12, inciso II da Lei nº 8.218, de 1991.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assim, voto por conhecer do recurso especial, quanto à primeira matéria, apenas com relação ao primeiro paradigma (**Acórdão nº 1103-000.844**) e sem ressalvas quanto à quarta matéria divergente.

Entretanto, as outras duas matérias devem ser analisadas para se confirmar ou não o seu conhecimento.

A segunda matéria “**interpretação dos artigos 173, inciso I, e 150, § 4º, ambos do CTN**” pretende discutir a decadência do direito de constituição da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Tal questão foi pacificada por este Conselho com a edição da Súmula CARF nº 174, assim redigida:

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O art. 67, § 3º do Anexo II do RICARF veda a proposição de recurso especial contra decisão de Turma que tenha adotado entendimento consagrado em Súmula do Conselho, ainda que esta tenha sido aprovada após a data de interposição do recurso:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de contribuintes, da CSRF ou do CAREF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Pelo exposto, meu voto é por não conhecer da segunda matéria apresentada no recurso especial.

A terceira matéria admitida visa demonstrar a suposta existência de dissídio interpretativo quanto à **“possibilidade de se julgar, de ofício, matéria de ordem pública não arguida em sede de recurso voluntário”**.

Para tanto, a contribuinte apresentou como paradigma o acórdão nº 9101-001.845, de 10/12/2013 (o segundo paradigma apresentado não foi admitido como divergente de acordo com o despacho complementar, fls. 604 a 616), assim ementado no que toca à matéria em análise:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

NULIDADE. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. EFEITO TRANSLATIVO DOS RECURSOS.

Ato administrativo (lançamento) eivado do vício de ilegalidade deve ser anulado pela Administração, como determina o art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999. Nulidade do ato administrativo é matéria de ordem pública, e como tal pode ser conhecida de ofício em sede de recurso especial, quando ultrapassado o conhecimento, à luz do efeito translativo dos recursos.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ADOÇÃO DE CRITÉRIO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO VEDADO POR LEI.

É nulo o lançamento que não observou a lei, no que se refere à apuração da base de cálculo.

Importa ainda, para fins de averiguar a concretude do dissídio apontado, conhecer as seguintes informações e fundamentos do julgado (com destaques ora acrescentados):

Relatório

[...]

Em Memorial, a Recorrente suscita, entre outras questões, a existência de ilegalidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido, quando os valores tidos como omitidos na autuação são superiores ao limite previsto no art. 13 da Lei nº 9.718/98, obrigando a apuração pelo lucro real.

Pondera a Recorrente tratar-se de matéria de ordem pública, que devem ser conhecidas de ofício pelo juiz em qualquer fase processual.

[...]

Voto

[...]

Como registrado no relatório, em memorial e em sustentação oral a Recorrente suscita a nulidade do lançamento por violação da legalidade no que diz respeito à determinação da base de cálculo. Isso porque, ao constatar que a receita auferida pelo contribuinte é

superior ao limite previsto na lei para a sujeição à tributação pelo lucro presumido, a autoridade fiscal estava obrigada a efetuar o lançamento com base no lucro real.

Assim, preliminarmente, há que se analisar a possibilidade de se conhecer esse **questionamento, não suscitado nas instâncias inferiores**, já em sede de recurso especial.

Inicialmente, é de se ter em conta que, conforme definido no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é atividade administrativa vinculada.

Assim, na prática dessa atividade, que compreende a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível, a autoridade administrativa está vinculada ao que prevê a lei.

O processo administrativo fiscal tem por escopo verificar a legalidade do lançamento. Em regra, erro na determinação da base de cálculo não anula o lançamento. Se a base de cálculo foi apurada a maior, cabe ao julgador determinar seu reajuste para adequá-la à lei e aos fatos. Se foi a menor, nada pode fazer o julgador, por faltar-lhe a competência para lançar.

Entre inúmeros outros exemplos, podemos citar a aplicação de coeficiente de arbitramento de lucro inadequado. Se, ao analisar a legalidade do lançamento, como lhe compete, o julgador entende ter havido erro na apuração da base de cálculo por aplicação de coeficiente de arbitramento superior àquele previsto na lei para a atividade do contribuinte, cabe-lhe determinar o ajustamento para menor, provendo em parte o recurso. Isso porque, o lançamento só é definitivo após o julgamento em última instância no processo administrativo.

Contudo, **se o julgador não tiver como adequar o lançamento em julgamento à lei, deve anulá-lo**, para que outro seja feito dentro do que estabelece a lei, desde que não decaído o direito da Fazenda de procedê-lo.

Nulidade do ato administrativo é, indubitavelmente, matéria de ordem pública, e como tal que pode ser conhecida de ofício em sede de recurso especial.

[...]

Para os anos calendário de 2002 e 2003, tendo a receita bruta dos anos-calendário anteriores (2001 e 2002) ultrapassado os limites legais de, respectivamente, R\$ 24.000.000,00 e R\$ 48.000.000,00, a lei veda a tributação com base no lucro presumido, sendo obrigatória a determinação com base no lucro real (ou, na impossibilidade de apuração do lucro real, pelo arbitramento). Portanto, o lançamento com base no lucro presumido está em desacordo com a lei, cabendo seu cancelamento de ofício como determina o art. 53 da Lei n. 9.784, de 1999.

Pelas razões expostas, declaro nulos os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL relativos aos anos calendário de 2002 e 2003, por estarem em desacordo com a lei.

De acordo com o transcrito, a Turma Julgadora decidiu por cancelar, de ofício, os lançamentos relativos ao IRPJ e a CSLL por terem sido tributados com base no lucro presumido quando, obrigatoriamente, deveriam ter sido apurados pelo lucro real.

O Colegiado afirmou ainda que o lançamento somente foi anulado porque não seria possível, diante do equívoco constatado, adequá-lo à lei por mera correção de valores.

No caso ora em julgamento, a matéria foi aventada em embargos declaratórios opostos depois da prolação do acórdão de recurso voluntário. Sobre ela, assim se posicionou a Turma Julgadora (acórdão de embargos nº 1302-001.632, de 04/02/2015, com destaques ora acrescidos):

A doutrina cuida do assunto sob o nome de *questões de ordem pública*. Tais questões são aquelas em que o interesse protegido é do Estado e da sociedade e, em geral, referem-se à existência e admissibilidade da ação e do processo, refletindo-se na própria

segurança jurídica. Os exemplos acabados a serem citados, especialmente aplicáveis ao processo administrativo fiscal, são a decadência, as condições da ação (possibilidade jurídica do pedido, interesse de agir e legitimidade de parte), além dos pressupostos processuais de existência e validade. Em tais situações, a jurisprudência administrativa tem admitido o exame em segundo grau mesmo na ausência de préquestionamento na fase impugnatória ou, ainda, que o relator ou qualquer dos julgadores suscite de ofício matéria não impugnada nem recorrida.

Bem se vê, entretanto, que **no caso em tela não está em discussão questão que possa ser entendida como sendo de ordem pública**. Relaciono, mais uma vez, as alegadas omissões, com respectivas correspondências com os tópicos do memorial:

Alegada Omissão		Tópico do Memorial
1	Re-fiscalização e Lançamento sobre o mesmo período já fiscalizado e autuado sem autorização do superior hierárquico;	d
2	Duplicidade de autos de infração sobre os mesmos fatos, no mesmo período, com a mesma base de cálculo e enquadramentos legais;	e
3	Erro no enquadramento legal da infração;	g
5	Erro na eleição do critério quantitativo da autuação.	j

As alegações (3) e (5), caso viessem a ser apreciadas por este Colegiado, implicariam absoluto redirecionamento e inovação na discussão até então travada. Nem na impugnação, nem no recurso, a interessada manifestou qualquer reclamação de que o enquadramento legal da infração estivesse equivocado no ato do lançamento, sendo certo que as instâncias julgadoras analisaram e mantiveram, até aqui, um lançamento de multa por atraso na entrega de arquivos magnéticos, com base nos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória nº 2.15835/2001. O mesmo se pode dizer quanto ao cálculo do valor da multa, ou seja, do número de dias em atraso. **Por certo não se trata de matéria de ordem pública, mas tão somente da determinação do quantum exigível.**

Rejeito, com estes fundamentos, as alegadas omissões de números (3) e (5).

Quanto às alegações (1) e (2), de se verificar que estão interligadas. A embargante se refere ao auto de infração objeto do presente processo nº 16643.000023/201150 e ao auto de infração objeto do processo nº 16643.000409/201081. Cumpre esclarecer o que segue:

Processo 16643.000409/201081 – Auto de infração de multa regulamentar pela não apresentação de arquivos magnéticos referentes ao ano-calendário 2005, lavrado em 22/12/2010, período entre 10/12/2010 e 22/12/2010 (12 dias). Fundamento: arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, com a redação do art. 72 da MP 2.15834/2001: 0,02% por dia sobre a receita bruta do período, limitada a 1% da receita bruta. O encerramento da fiscalização foi parcial, expresso no Termo de Verificação Fiscal, itens 20 e 21, fls. 61/62 daquele processo; também expressamente permaneceu a exigência de apresentação dos arquivos digitais do ano de 2005. Também o termo de encerramento (fl. 67 daquele processo) é expresso quanto ao encerramento parcial. Ver também Termo de Intimação Fiscal nº 08 (fl. 69), que expressamente cita o encerramento parcial.

Este processo nº 16643.000023/201150: Mesma multa, de 23/12/2010 a 01/02/2011, quando os arquivos magnéticos foram finalmente entregues (41 dias). O valor foi limitado a 1% da receita bruta, considerando-se também o lançamento anterior.

Como se vê, também as alegações de omissões (1) e (2) **tratam de matéria que não pode ser considerada de ordem pública**, e devem ser rejeitadas.

Apenas a título de esclarecimento, registre-se: a fiscalização foi encerrada parcialmente, de onde se rejeita de plano qualquer alegação de refiscalização ou de necessidade de autorização de superior hierárquico. E os dois autos de infração dizem respeito a atrasos

ocorridos em períodos diversos (o primeiro, de 10/12/2010 e 22/12/2010; o segundo, de 23/12/2010 a 01/02/2011), sendo certo que no segundo lançamento se aplicou a limitação legal de 1% da receita bruta, considerando-se também o valor da primeira autuação. Com isso, cai por terra também qualquer alegação de duplicidade de lançamentos.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por conhecer dos embargos e negar-lhes provimento, ratificando integralmente o quanto decidido no acórdão embargado nº 1302001.197, de 09/10/2013.

De acordo com o transcrito, a Turma Julgadora decidiu que as questões suscitadas pela então Embargante não eram de ordem pública. E, se as questões não possuíam essa particular condição, estavam preclusas e não podiam mais ser arguidas, já que não haviam sido suscitadas nem na impugnação, nem no recurso voluntário. E, como não eram matérias de ordem pública, segundo decidiu a Turma Julgadora, não cabia ao Colegiado delas conhecer de ofício.

Para comprovar eventual dissídio em relação aos temas apontados, caberia à Recorrente apresentar decisão que tivesse considerado como de ordem pública questionamentos similares aos levantados por ocasião dos embargos declaratórios. E tal mister não foi adequadamente cumprido pela contribuinte.

O cotejo entre os julgados não permite concluir pela existência de divergência interpretativa entre Colegiados do CARF.

Nota-se que em ambos os casos houve a necessidade de qualificação dos fatos para concluir se se tratavam ou não de matérias de ordem pública. Ocorre que as situações fáticas analisadas em cada acórdão são díspares não se podendo concluir que o colegiado paradigmático teria o mesmo entendimento quanto à caracterização de matéria de ordem pública diante dos fatos e alegações examinados no recorrido.

A questão afeta ao julgamento paradigmático para concluir se se tratava ou não de matéria de ordem pública diz respeito à nulidade na apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, quando era obrigatória a apuração pelo lucro real, ao passo que no caso ora em julgamento o questionamento refere-se “tão somente da determinação do quantum exigível”.

A decisões foram diferentes, portanto, em função do contexto fático de cada processo, não por interpretação divergente da norma tributária ou processual (conhecimento de matéria de ordem pública), fato que não autoriza o conhecimento da matéria suscitada, à luz do previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF.

Assim, voto por não conhecer da terceira matéria suscitada no recurso especial da contribuinte.

Pelo exposto, oriento meu voto por conhecer parcialmente do recurso especial da contribuinte, para que este Colegiado aprecie a matéria relativa à “interpretação dos artigos 57 da MP nº 2.158/2001 e 106, II “c”, do CTN” e a matéria atinente à “interpretação do artigo 57 da MP nº 2.158/2001: aplicação do Parecer Normativo RFB nº 3/2013”.

2. Mérito

A questão posta ao Colegiado diz respeito à legislação aplicável aos casos de cobrança da multa por atraso na entrega de arquivos digitais.

Para o Fisco, referendado pela DRJ e pela Turma Ordinária deste CARF, o caso concreto é regido pelos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, não se lhe aplicando o previsto no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 com as modificações introduzidas pela Lei nº 12.766/2012.

A Recorrente defende que a penalidade somente pode ser exigida com base no art. 57 da MP nº 2.158/2001, com as alterações posteriores.

Sustenta a contribuinte que a multa prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 veio substituir aquela estipulada no art. 12 da Lei nº 8.218/1991. E, como a sanção daquela é mais branda, deve ser aplicada aos PAF ainda em tramitação, com base no preceito da retroatividade da sanção mais benigna, *ex vi* art. 106, II, alínea “c” do CTN.

O voto vencedor do recorrido fundamenta sua decisão pelo não provimento do recurso voluntário tendo como principal argumento o fato de que as penalidades previstas no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 somente seriam aplicáveis às obrigações acessórias exigíveis nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

E, para o caso em julgamento, ainda segundo o voto vencedor, as informações foram requeridas com base na previsão contida no art. 11 da Lei nº 8.218/1991, e não com supedâneo no previsto no referido art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

Com base nestes argumentos, conclui o recorrido que a sanção aplicável ao caso concreto é a prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/1991 e não a referida no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, aplicável somente às obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, que não previa sanção para o caso de descumprimento da exigência.

Por fim, o julgado manifesta sua discordância com a interpretação conferida à questão pelo Parecer Normativo RFB nº 3/2013 e reforça que este Conselho não é sujeito ao cumprimento obrigatório do seu conteúdo.

Penso que não assiste razão à Recorrente.

De fato, o que se nota é que existe uma diferença, nem tão sutil assim, entre os comandos emanados pela Lei nº 8.218/1991 daqueles informados pela combinação da Lei nº 9.779/1999 com o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.766/2012. O recorrido demonstrou muito bem a distinção entre eles.

A Lei nº 8.218/1991 instituiu, por si, obrigação acessória exigível das empresas que utilizem sistemas de processamento eletrônico de dados. No caso de descumprimento, estabeleceu a sanção aplicável:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I – multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II – multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;

III – multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Como afirmado alhures, no caso em julgamento as obrigações acessórias foram exigidas nos termos do art. 11 acima reproduzido e, dado o atraso na apresentação, aplicou-se a sanção prevista no art. 12, III do mesmo diploma legal.

Sobreveio, em 2007, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED – e desde então, a escrituração digital passou a ser a regra geral para os assentamentos contábeis e fiscais. Este sistema, como é cediço, substituiu, paulatinamente, as declarações que eram apresentadas pelas pessoas jurídicas em geral.

Note-se que desde 1999 a Receita Federal do Brasil detém competência delegada para instituir obrigações acessórias, conforme art. 16 da Lei nº 9.779:

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.

A norma que delegou competência à RFB para dispor sobre obrigações acessórias não previu penalidades para o caso de seu descumprimento. As sanções, contudo, foram estabelecidas na MP nº 2.158-35/2001, inicialmente com a seguinte redação:

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.

Posteriormente, a Lei nº 12.766/2012 conferiu a seguinte redação ao dispositivo:

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, de 2012)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 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; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 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; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 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, de 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. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 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, de 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, de 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, de 2012).

O voto vencido no recorrido escorou-se nesta redação para concluir que a sanção nela prevista veio substituir aquela disciplinada no art. 12 da Lei nº 8.218/1991. De acordo com o relator:

foi inserida uma norma com escopo de sancionar o descumprimento das obrigações acessórias relativas ao descumprimento da escrituração digital que culminou em uma penalidade mais branda e razoável em caso de atraso na entrega de escrituração em arquivo magnético.

Ocorre que a redação que fundamentou o voto vencido foi alterada em outubro de 2013, mesmo mês e ano da sessão de julgamento, resultando na seguinte redação atual do *caput* do dispositivo:

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, de 2013)

Observa-se que a expressão “escrituração digital” da MP nº 2.158-35/2001, utilizada como fundamento no voto vencido para concluir que a sanção substituíra a anterior prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, não consta mais do texto legal, que sanciona o descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

O deslinde da questão passa, necessariamente, pela compatibilidade entre as exigências previstas no art. 16 da Lei nº 9.779/1999 e a obrigação instituída pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991.

E a única conclusão possível é que são exigências diferentes. O voto vencedor do recorrido foi bastante feliz ao abordar a questão.

A previsão da Lei nº 8.218/1991 é específica, dirigida a uma pessoa jurídica determinada por intimação fiscal a cumprir uma ordem, está prevista diretamente na própria lei, onde igualmente consta a sanção aplicável.

Ademais, a autoridade fiscal pode exigir, de acordo com a previsão, qualquer arquivo digital que possa lhe interessar, não apenas aqueles a que estão obrigadas as pessoas jurídicas em geral, ou as obrigações acessórias previstas na Lei nº 9.779/1999.

As disposições previstas no art. 57 da MP nº 2.158 são dirigidas às obrigações acessórias a que se obrigam as pessoas jurídicas em geral. No caso de arquivos digitais, sancionam aqueles que devem ser apresentados pelas empresas obrigadas ao SPED e, sabidamente, são arquivos predeterminados e devem ser apresentados independentemente de intimação fiscal.

Por fim, a discussão parece estar superada hoje, posto que o art. 12 da Lei nº 8.218/1991 sofreu alterações em 2018 pela Lei nº 13.670/2018 o que, evidentemente, sepulta a interpretação de que teria sido revogado tacitamente ou que as sanções nele previstas haviam sido substituídas pelas da MP nº 2.158/2001, com a redação conferida pela Lei nº 12.766/2012.

A multa foi originalmente prevista no dispositivo com o seguinte texto:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

[...]

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Com a alteração promovida pela Lei nº 13.670, de 30/05/2018, o texto legal passou a ter a seguinte redação:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

[...]

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o **caput** deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

O novo texto legal estabelece a forma de cálculo da multa em moldes similares ao texto que fundamentou a autuação fiscal, excepcionando, desde 2018, as pessoas jurídicas que utilizam o SPED.

Assim, eventualmente, poderia ser aplicado a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, c do CTN, com a aplicação das reduções previstas com a nova redação do dispositivo.

Sob tal perspectiva, a multa poderia ser reduzida à metade, se cumprida após o prazo, mas antes do procedimento de ofício, ou em 25%, se cumprida no prazo fixado na intimação.

Ocorre que, no caso dos autos, havia procedimento de ofício em curso e os arquivos foram apresentados após o prazo fixado em intimação (aliás, intimações) fiscal, não se vislumbrando qualquer hipótese que pudesse ensejar sua redução.

Para além disso, verifica-se que a multa se refere à não apresentação dos arquivos digitais da escrituração contábil do ano-calendário 2005, sendo certo que nesta época ainda não havia sido introduzido o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED que foi instituído pelo Decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007, com base nos art. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2/2001, não sendo aplicável, portanto, as disposições do novel parágrafo único do art. 12, introduzido pela Lei nº 13.670/2018 ao caso concreto.

Assim não há como este colegiado negar validade ao dispositivo legal mediante a substituição pela penalidade prevista no art. 57 da MP nº 2158-35, pois além de não ter sido revogado expressa ou tacitamente por aquela lei, como sobejamente demonstrado, manteve-se vigente ao longo do tempo, tanto que foi reafirmado pela sua alteração por meio da Lei nº 13.670/2018, que tão somente criou hipóteses específicas de redução quando aplicado em face das pessoas jurídicas que utilizam o SPED.

No mesmo diapasão, não cabe invocar o art. 112 do CTN⁴ para justificar a aplicação da penalidade mais favorável, prevista no art. 57 da Lei nº 8.981/1995, por que não há dúvida que a penalidade aplicável ao caso concreto é aquela estabelecida no art. 12, inc. III da Lei nº 8.218/1991, conforme indicado na autuação.

Por fim, quanto ao questionamento relativo ao Parecer Normativo RFB nº 3/2013, o exame do seu conteúdo revela entendimento alinhado ao quanto acima analisado. Senão vejamos.

O referido parecer refuta textualmente a existência de revogação tácita dos art. 11. e 12 da Lei nº 8.218/1991 e afirma a possibilidade de aplicação conjunta com as disposições do art. 57 da MP. 2158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012, dependendo do caso concreto. É o que se extrai dos fundamentos contidos no tópico 4, *verbis*:

[...]

Fundamentos

⁴ 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:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

(i) Ocorreu revogação tácita dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, tendo em vista a falta de disposição específica?

4. Para responder o primeiro questionamento, utilizar-se-ão os elementos da regra-matriz de incidência para verificar se as multas tratam do mesmo objeto. A regra-matriz possui no antecedente da norma os elementos material, espacial e territorial, enquanto o conseqüente possui o quantitativo (base de cálculo e alíquota) e o pessoal. Vide o quadro abaixo:

Elementos	Art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012	Arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991:
Material:	(i) 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; (ii) os apresentar com incorreções ou omissões.	Inobservância de manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.
Espacial	Geral	Geral
Temporal	será intimado para: (i) apresentá-los; ou (ii) para prestar esclarecimentos que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias.	manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação + expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.
Pessoal	O sujeito passivo	As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.
Quantitativo	(i) por apresentação extemporânea: a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; 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; (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,	(i) meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; (ii) multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta; (iii) multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

	que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário; (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.	
--	--	--

4.1. **O legislador poderia ter dado nova redação ao art. 72 da MP nº 2158-35, de 2001, o qual deu a atual redação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, em vez de ter alterado o art. 57 da MP. Se não o fez, chega-se à conclusão que tais dispositivos continuam vigentes, com exceção das situações de incompatibilidade com o novo art. 57.** Isso tendo em vista o critério cronológico, já que eles têm o mesmo grau hierárquico e são normas específicas. Analisam-se de forma comparada, portanto, os elementos do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, com os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991;

4.2. No elemento pessoal, o sujeito passivo da Lei nº 8.218, de 1991, é a pessoa jurídica que utiliza sistema eletrônico de processamento de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal. Já a multa da Lei nº 12.766, de 2012, não possui delimitação. É apenas o sujeito passivo, ou seja, qualquer um cuja conduta contrária ao direito enseje a sanção.

4.3. O elemento material possui verbos distintos. Enquanto a nova lei fala em “deixar de apresentar” declaração demonstrativo ou escrituração digital, ou os “apresentar com incorreções ou omissões”, a Lei nº 8.218, de 1991, traz, no art. 11, a conduta esperada, que é “manter à disposição” os respectivos arquivos digitais e sistemas das pessoas jurídicas destinatárias da conduta: os “sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal”. A multa é pela sua inobservância.

4.4. **Na literalidade do disposto na Lei nº 12.766, de 2012, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua.** Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.

4.5. **Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantém os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991.** Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.

4.6. **Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos**

materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

4.7. Caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica na forma que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nº 12.766, de 2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.

4.8. Desse modo, **não houve revogação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Eles continuam em vigência juntamente com o novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.**

[...]

(grifos nossos)

E mais.

A própria Cosit cuidou de atualizar e reforçar o entendimento apresentado no Parecer Normativo 3/2013, após a publicação da Lei nº 12.783/2013, que novamente modificou a redação do art. 57 da MP. 2158-35/2001, apontando para a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012, conforme se extrai, *verbis*:

Fundamentos

5. A novel alteração, desta feita pelo art. 57 da Lei nº 12.783, de 2013, ao reintroduzir no art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, uma redação assemelhada à redação originária eliminando as remissões a “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”, retomou o escopo genérico do dispositivo, a fim de ser aplicado a quaisquer situações que decorram do descumprimento de uma obrigação acessória, quando inexistia norma específica. Também foi eliminado o texto que determinava que os prazos para a apresentação dos documentos não poderiam ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação, bem como foram tratadas situações que envolvam pessoas jurídicas de direito público e novo regramento de infração pautado no tipo do regime tributário aplicável ao contribuinte.

6. Dessa forma, sem prejuízo da aplicação do entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, com observância do princípio “tempus regit actum” (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - Lindb), e sem olvidar a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, devem ser feitas as seguintes considerações em decorrência da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, tendo-se em vista, ainda, a atualização de várias normas infralegais já adotadas pela Receita Federal do Brasil, em consonância com esta mais recente alteração legal:

a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”;

b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema

de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital;

b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012, conforme item 4.8. do Parecer Normativo Nº 3, de 2013, o que implica (observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo nº 3, de 2013) a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;

c) Os prazos de entrega para entrega de escrituração, demonstração e arquivo digital de forma ordinária não sofreram alteração quando da vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, tampouco na redação atual;

d) O prazo previsto no § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, considerado derogado tacitamente para a apresentação de arquivo, demonstração ou escrituração digital ou para prestar esclarecimento sobre eles (na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, conforme alínea “g” do item 10 do Parecer Normativo nº 3, de 2013), não poderá ser invocado para essas mesmas situações, haja vista que a repristinação há que ser expressa (art. 2º, § 3 da Lindb), o que inocorreu, na espécie;

e) Quanto às pessoas jurídicas omissas, como elas não optaram pelo regime presumido de apuração do lucro, tampouco do Simples Nacional, aplica-se a elas a multa relativa “às demais pessoas jurídicas” de que trata a alínea “b” do inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Conclusão

7. Em conclusão:

a) Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível;

b) A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.

(grifos nossos)

Não é demais reprisar que as próprias conclusões do Parecer Normativo Cosit nº 3/2013 já validavam as premissas do lançamento sob análise, sendo mais uma vez reafirmada tal conclusão diante das conclusões do Parecer Normativo Cosit nº 3/2015.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

3. Conclusão

Isso posto, voto por conhecer do recurso especial da contribuinte e, no mérito, ele negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

Conforme relatado, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado a dar provimento ao recurso especial *para reconhecer a retroatividade benigna para aplicação da penalidade prevista no art. 57, I, “b”, da MP nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012.*

Pois bem.

Restou demonstrado que a contribuinte, após intimada, apresentou os arquivos digitais em atraso, o que ensejou a aplicação de multa de 0,02% sobre a receita bruta por dia de atraso, calculados neste PAF de 23/12/2010 até 01/12/2011, totalizando a cobrança de R\$ 5.675.650,33.

Mais precisamente, de acordo com o TVF:

13. (...). Novamente, não houve a apresentação dos arquivos digitais do ano-calendário 2005, mesmo após transcorridos todos os prazos solicitados pela contribuinte: 30 dias em 19/11/2010 e mais 20 dias em 20/12/2010.

14. Em 10/01/2011, já haviam passado 60 dias desde o prazo inicial concedido pela fiscalização, e o contribuinte foi novamente intimado a respeito da necessidade de apresentação dos arquivos digitais, tendo tomado ciência em 19/01/2011 (fls. 67 e 68).

15. Finalmente, em 01/02/2011, foi efetuada a entrega dos arquivos digitais do ano-calendário de 2005 (fl. 69), portanto, com um longo atraso na apresentação dos arquivos que deveriam estar disponíveis para entrega imediata conforme determinação legal.

16. A Lei nº 8.218/1991, com a redação estabelecida pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições, é explícita ao determinar que as pessoas jurídicas são obrigadas a manter, **à disposição** da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os respectivos arquivos digitais e sistemas, como se vê na transcrição:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas."

(...)

18. Não se está aqui tratando **de prazo para elaboração** dos arquivos e, sim, de prazo para **apresentação de arquivos digitais** que deveriam **estar a disposição** da RFB desde o término do ano de 2005 e, no caso em questão, se passaram mais de oitenta dias do início da solicitação (11/11/2010).

19. Cabe destacar que após se comprometer por 50 dias para a apresentação desses arquivos digitais, que se esgotaram em 10/01/2011, o contribuinte os apresentou apenas em 01/02/2011, 72 dias após.

(...)

22. No Auto de Infração de 22/12/2010, controlado pelo processo nº 16643.000409/2010-81, foi lançada a multa correspondente a 12 dias de não atendimento, desde o dia 10/12/2010 até o dia 22/12/2010, ou seja, 0,24% sobre a receita bruta do período.

23. Desde o dia 23/12/2010 até o dia 01/02/2011, passaram-se mais 41 dias até a apresentação dos arquivos digitais do ano-calendário 2005, ficando sujeito a multa equivalente a 0,82%.

24. Com isso, o total da multa aplicada por atraso atingiu 1,06%, entretanto, por força de disposição legal, o valor da multa está limitada a 1% da receita bruta do período.

25. A receita bruta utilizada para o cálculo da multa prevista na Lei nº 8.218/1991, com a redação estabelecida pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, é a declarada na correspondente DIPJ/2006, ano-calendário 2005 (ficha 06A), à fl. 72. Portanto, o valor da multa a ser lançada é a seguinte:

PERÍODO	RECEITA BRUTA (R\$)	MULTA (%)	VALOR DA MULTA (R\$)
2005	746.796.096,09	0,76	5.675.650,33

(...)

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento, então, elaborou o Auto de Infração de fls. 84/86 com o seguinte descritivo e enquadramento legal:

001 - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)	
FALTA OU ATRASO NA ENTREGA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)	
O sujeito passivo não entregou no prazo solicitado os arquivos da escrituração contábil digital relativos ao ano-calendário 2005, ensejando a aplicação de multa de 0,02% por dia de atendimento em atraso sobre a receita bruta do período, conforme o Termo de Verificação Fiscal anexo.	
Data	Valor Multa Regulamentar
01/02/2011	R\$ 5.675.650,33
ENQUADRAMENTO LEGAL	
Art. 16 da Lei nº 9.779/99, arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, com a redação estabelecida pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001.	

Como se nota, diante da entrega em atraso dos arquivos digitais do ano-calendário de 2005, a multa ora discutida foi exigida com enquadramento não só nos artigos 11 e 12 Lei nº 8.218/1991 (dispositivos transcritos no TVF), mas também no art. 16 da Lei nº 9.779/99⁵.

Ocorre que, em momento posterior à aplicação da referida multa, o artigo 57 da MP nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012, passou assim a vigorar:

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 apresenta-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e **sujeitar-se-á às seguintes multas:**

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

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 auto-arbitramento;

(...)

Nesse contexto, a questão divergente que se coloca é a seguinte: a multa exigida nesse caso concreto se mantém em face dessa legislação superveniente ou deve ser reduzida pela penalidade mais benéfica prevista no art. 57, I, “b”, acima transcrito?

Para o acórdão recorrido, julgado por voto de qualidade, a multa deve ser mantida integralmente em face dos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, ao passo que, para os paradigmas, e na linha da jurisprudência da 3ª Turma da CSRF, *em se tratando de ocorrências havidas antes da entrada em vigor da Lei nº 12.873/2013, no dia 24 de outubro de 2013, no caso de infração por falta ou atraso na apresentação de dados armazenados em meio digital/magnético exigidos pela Secretaria da Receita Federal, por força do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional, a autoridade julgadora deverá aplicar a penalidade mais branda, que é a prevista na Lei nº 12.766/2012, e não a prevista no art.12 da Lei nº 8.218/91 (Acórdão nº 9303-011.339) e se as infrações forem impostas por falta de apresentação dos arquivos, e não por falta de sua escrituração, até a vigência da Lei 12.766/2012, ou seja, até 24.10.2013, aplicar-se-ia a penalidade mais branda prevista na MP 2.158-35/2001, em razão da retroatividade benigna (Acórdão nº 9303-010.927).*

Razão assiste ao que vem decidindo a 3ª Turma da CSRF.

Com efeito, prescrevem os artigos 106, II, “c” e 112, I, do CTN que:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

⁵ 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.

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:

I - à capitulação legal do fato;

(...)

Com base no que dispõem esses dispositivos legais, verifica-se que, havendo dúvida quanto à capitulação legal de lei que comine penalidade ao contribuinte, deve ser aplicada aquela menos severa, ainda que a lei mais benéfica seja editada posteriormente à data da respectiva infração.

É justamente o que ocorre nesse caso particular, no qual a infração consistente na entrega de arquivos digitais em atraso é passível de enquadramento tanto no *caput* do art. 11 da Lei nº 8.218/1991 – *manter à disposição da RFB os arquivos digitais* - quanto no *caput* do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012 – *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*.

É curioso notar, nesse ponto, que a própria fiscalização, conforme visto, inseriu expressamente o art. 16 da Lei nº 9.779/1999 como fundamento da presente autuação, art. 16 este que expressamente integra o núcleo da materialidade da norma posterior veiculada no referido art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, fato este que claramente no mínimo evidencia uma dúvida de capitulação legal da conduta infracional em comento.

Isso significa dizer que, à luz dos artigos 106, II, “c” e 112, I, do CTN, deve ser aplicada no caso a multa prevista no art. 57, I, “b” – de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração de atraso, o que totaliza R\$ 4.500,00 -, por ser esta mais benéfica ao contribuinte.

E ainda que o Legislador tenha criado novas capitulações de infrações por descumprimento de obrigações acessórias depois de 2012, penalizadas por meio de multas calculadas com base na receita em situações que possam contemplar os fatos ora relatados, isso em nada interfere na comparação de qual das duas penalidades deve prevalecer nesse caso específico, esta sim a matéria que deve aqui ser apreciada por esta Instância Especial.

Essas as razões, portanto, para dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli