



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

Processo nº 15540.720380/2013-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.069 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria IPI
Recorrente BRASIL KIRIN BEBIDAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 17/12/2012

Ementa:

MULTA. ENTREGA DE ARQUIVO DIGITAL. INTIMAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA. LEI INTERMEDIÁRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Relativamente às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica à contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação.

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para, em face da retroatividade benigna do art. 57, II da Medida Provisória nº 2.158-35 na redação dada Lei nº 12.766/2012, reduzir o valor da multa ao montante de R\$12.000,00 (doze mil reais). Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que deram provimento parcial para aplicar a retroatividade benigna em relação ao dispositivo legal mais genérico por ser mais benéfico ao contribuinte. Sustentou pela recorrente a Dra. Daine Abrosino, OAB/SP 294.123.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 (Art. 6º, II, Lei nº 11.343/2006) e

Autenticado digitalmente em 21/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 21/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por ANTONIO C

ARLOS ATULIM

Impresso em 30/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte.

Trata o processo de auto de infração para a exigência de multa no valor de R\$12.934.968,42, por não ter sido cumprido o prazo estabelecido para a apresentação de arquivos magnéticos, nos termos dos arts. 11 e 12, inciso III da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158-35/2001:

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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

(...)

§3ºA 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§4ºOs atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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 2158-35, 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 2158-35, de 2001)

Segundo consta na autuação, a contribuinte foi intimada e reintimada, e, tendo decorrido mais de 120 dias, a contribuinte não apresentou os arquivos digitais discriminados no item a.12) dos termos de intimação relativamente ao "4.6.1 - Arquivo de

insumos relacionados”. Como o atraso superou 50 dias, aplicou-se o percentual máximo para a multa, de 1% (um por cento) sobre a receita bruta do ano-calendário 2010.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou impugnação, aduzindo, em síntese, conforme consta na decisão recorrida:

- importante observar que o auto de infração foi lavrado após um longo período de fiscalização, no qual atendeu diversas intimações, demonstrando sempre sua disposição em esclarecer todos os questionamentos do fisco e a apresentar todos os documentos solicitados;
- o arquivo “4.6.1 - Arquivo de insumos relacionados” é impossível de validar e a autoridade fiscal requereu em todas as intimações a validação dos documentos através do sistema SVA;
- a Receita Federal tem acesso através do SICOBRE aos dados solicitados no item a.12) (lista técnica dos insumos);
- como estava impossibilitada de enviar o arquivo na forma solicitada e como a RFB poderia através de seu próprio sistema acessar a lista técnica dos insumos, entendeu não haver qualquer omissão de sua parte;
- conforme documento em anexo, a equipe de suporte do SVA respondeu taxativamente que o arquivo de insumos relacionados não é validado pelo SVA, pois a RFB não disponibiliza validador para esse arquivo;
- apesar de a autoridade fiscal não ter possibilitado o envio dos arquivos solicitados em outro forma, conforme documento em anexo, requereu que pudesse juntar o referido arquivo em PDF;
- a multa aplicada se mostra desproporcional, pois não obteve qualquer vantagem e não causou qualquer prejuízo ao fisco;
- a multa não atende ao princípio da proporcionalidade.

Mediante o Acórdão 14-53.861 - 12ª Turma da DRJ/RPO, de 29 de setembro de 2014, a impugnação da contribuinte foi julgada improcedente, conforme ementa que se segue:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 31/12/2010

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO.

Descumprido o prazo legalmente fixado na intimação para apresentação dos arquivos magnéticos da contabilidade da pessoa jurídica, é devida a multa regulamentar.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte tomou conhecimento do teor dessa decisão, na data 13/10/2014, pela abertura dos arquivos correspondentes no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC).

Em 11/11/2014, a contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando, em síntese:

- Para o SVA há duas opções: validar os arquivos entregues pelo contribuinte ou, simplesmente, autenticá-los. No caso da recorrente, a autoridade fiscal solicitou que se procedesse à validação dos arquivos - o que sempre foi feito ao longo de todo o procedimento.

- A validação sempre foi requisito ao recebimento dos arquivos solicitados, não apenas uma recomendação, como se alegou no acórdão ora recorrido, o que resta evidente pela referência ao Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001.

- Ocorre que existem arquivos impossíveis de serem validados pelo SVA, na medida em que a Receita Federal do Brasil não dispõe de validador para eles. Dentre esses arquivos, está o arquivo "4.6.1. Arquivo de insumos relacionados", solicitado no item a.12 pela autoridade fiscal.

- Ora, a autoridade fiscal requereu, em todas as intimações recebidas pela recorrente, a validação dos documentos através do sistema SVA - e o arquivo solicitado não é passível de validação.

- O arquivo com extensão TXT foi apresentado, posteriormente, pela recorrente, mas sem a validação requerida, conforme pode ser comprovado através dos documentos indicados nas fls. 556/562. Portanto, não se pode argumentar que as informações não foram prestadas pela recorrente. Elas foram apresentadas, mas sem a validação exigida, pois o sistema SVA não pode realizar a validação do referido arquivo. Se a autoridade fiscal tivesse dispensado a validação do arquivo solicitado, ele poderia ter sido apresentado anteriormente. O fato de ter sido apresentado num segundo momento permite concluir que o arquivo já existia, mas deixou de ser apresentado em razão de falta do requisito de validação exigido pela autoridade fiscal.

- Além disso, através do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEB), a própria Receita Federal do Brasil tem acesso aos dados solicitados no item a.12 (lista técnica dos insumos).

- A equipe de suporte do SVA informou que "o arquivo 4.6.1 Arquivo de Insumos Relacionados não é validado pelo SVA. A RFB não disponibiliza validador para esse arquivo", conforme comprovante anexado às fls. (563/564) destes autos. Ou seja, ficou evidente que a recorrente não foi omissa quanto ao cumprimento de qualquer obrigação acessória, na medida em que apenas agiu de acordo com a prática observada pela autoridade administrativa.

- O que se discute nestes autos, não é o não cumprimento de uma obrigação acessória, mas a impossibilidade de apresentar um arquivo nos termos solicitados pelo auditor fiscal. Dessa forma, pode ser aplicado ao caso, por analogia, o art. 567, inciso II, alínea b da Lei nº 7.212/2010.

- A multa fixada se mostra desproporcional, tendo em vista que a recorrente não obteve qualquer vantagem em decorrência da impossibilidade de validação dos arquivos digitais solicitados, os quais, poderiam ter sido obtidos pela própria RFB através do SICUBE e posteriormente foram apresentados à RFB, sem a devida validação. E mais. A recorrente não causou qualquer prejuízo ao fisco, vez que não houve qualquer benefício por parte da recorrente na sua suposta omissão. Portanto, deve ser dada proteção jurídica à recorrente, contribuinte de boa-fé, reconhecendo-se a inaplicabilidade da multa estipulada.

- A aplicação da multa prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 é equivocada. Se o fato narrado nestes autos (não apresentação do Arquivo de Insumos Relacionados por impossibilidade de validação através do SVA) deve ser punido, é necessário que se faça através do dispositivo legal correto. Neste caso, o artigo 57, inciso II da MP nº 2.158-35/2001.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Diante da insuficiência dos arquivos digitais apresentados em face de várias intimações, lavradas desde 03/08/2012, a autoridade fiscal lavrou, em 09/11/2012, o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal nº 06 (fls. 133/140) para intimar a contribuinte a apresentar os arquivos faltantes, no prazo de 30 dias, a contar da sua ciência, ocorrida em 14/11/2012.

Em 17/12/2012, a contribuinte encaminhou parte dos arquivos digitais, faltando, porém, o "Arquivo de insumos relacionados", o qual já havia sido solicitado desde 03/08/2012, restando configurada para a fiscalização a situação prevista nos arts. 11 e 12, III, da Lei nº 8.218/91, e a consequente exigência da multa correspondente em auto de infração, que foi lavrado em 26/06/2013.

Em relação à tentativa da recorrente de se eximir da obrigatoriedade de apresentação do arquivo digital em razão da impossibilidade de validação, como bem esclarecido na decisão recorrida, o item 2 do Anexo Único do ADE Cofis nº 15/2001 exige a autenticação dos arquivos, o que, conforme resposta juntada pela contribuinte, na fl. 622, poderia ser feito, de forma que, para atender as exigências, bastaria à contribuinte entregar os arquivos somente autenticados, e não, alegar que estava desonerada da obrigação. Além do que não consta nos autos que a contribuinte tenha, antes da autuação, formulado qualquer questionamento sobre a impossibilidade de validar ao referido arquivo. A apresentação posterior de "arquivo com extensão TXT" também não supre a obrigatoriedade de disponibilização do "4.6.1 Arquivo de insumos relacionados" devidamente autenticado.

Ademais, a eventual existência de informações sobre os insumos no Sicube não exclui a obrigatoriedade de apresentação dos arquivos digitais, em conformidade com o disposto na IN SRF nº 86/2001 e no ADE Cofis nº 15/2001, com a redação alterada pelo ADE Cofis nº 25/2010. Não havendo qualquer norma excepcionando a recorrente dessa obrigação,

há de se entender como a ela aplicável na condição de pessoa jurídica que utiliza "sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal". Tampouco socorreria a recorrente o art. 567, II, "b" do Regulamento do IPI/2010, vez que a contribuinte não agiu de acordo com interpretação constante em qualquer decisão administrativa.

Com relação à alegação de desproporcionalidade da referida multa, é consabido que o agente administrativo e também o julgador do CARF ou da DRJ não podem se furtar a cumprir a lei, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72. Nesse sentido também dispõe a Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Assim, não se toma conhecimento das alegações da recorrente de desproporcionalidade ou inconstitucionalidade da multa.

Assim, agiu corretamente a fiscalização na exigência da multa tipificada nos arts. 11 e 12, inciso III da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158-35/2001, vigente à época dos fatos - em **17/12/2012**.

Não obstante isso, ocorre que, em **28/12/2012** - depois da constatação da infração e antes da lavratura do auto de infração, foi publicada alteração ao art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35 pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, que dispõe sobre matéria semelhante a objeto de autuação, na seguinte forma:

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)

(...)

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)

(...)

O Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, publicado em 12/07/2013, cuidou de analisar as consequências da redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, em relação a atos inerentes da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), concluindo, ao final, que:

a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, é deixar de apresentar 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, motivo pelo qual continua em vigência;

Documento assinado digitalmente em 21/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 21/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 30/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

c) A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN;

(...) [grifos desta Relatora]

Na sequência, o art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35 sofreu nova alteração dada pela Lei nº 12.783, de 24 de outubro de 2013, nos termos seguintes:

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)

(...)

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

(...)

Em face dessa nova alteração legislativa, o Parecer Normativo Cosit nº 3, de 28 de agosto de 2015, publicado(a) no DOU de 01/09/2015, aprovado pelo Secretário da Receita Federal, tratou de atualizar o entendimento expresso no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, nos seguintes termos:

(...)

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 inexistir 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 incorreu, 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. 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.*

(...)

[negritos e grifos desta Relatora]

Com efeito, para o presente caso, tem-se que, na data da infração - 17/11/2012 - ainda vigia a redação originária do art. 57, II da Medida Provisória nº 2.158-35, que, tal como a redação atual, dada pela Lei nº 12.783/2013, tinha escopo genérico e não continha em seu aspecto material, em caráter específico, as infrações relativas a não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”.

De outra parte, após a constatação da infração, sobreveio legislação mais favorável no art. 57, II da Medida Provisória nº 2.158-35, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, a qual, segundo interpretação da própria Receita Federal, mediante Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, no item "c" da sua Conclusão, acaso ocorrida na vigência da alteração dada pela Lei nº 12.766/2012, seria aplicável ao caso da contribuinte, nesses termos: "A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN".

É exatamente o caso do presente processo, no qual a fiscalização sustentou o cometimento da infração simplesmente na falta de apresentação do arquivo digital, nada mencionando acerca da eventual ausência de escrituração pela contribuinte.

Assim, temos a seguinte problemática: Poderia o art. 57, II da Medida Provisória nº 2.158-35 na redação dada Lei nº 12.766/2012, não mais vigente atualmente, retroagir para beneficiar a contribuinte?

Ressalve-se, nesse ponto, que não seria o caso de se cogitar da aplicação desse dispositivo na redação posterior, dada pela Lei nº 12.783/2013, embora ainda mais benéfico ao infrator, vez que se trata de norma genérica, de *não atendimento à intimação para cumprir obrigação acessória ou prestar esclarecimentos*, que não derroga a norma específica relativa ao *não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas*, em consonância com o disposto no art. 2º, §2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro:

Art.2ª Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (Vide Lei nº 3.991, de 1961) (Vide Lei nº 5.144, de 1966)

§ 1º 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.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Dessa forma, analisemos a possibilidade de aplicação no caso concreto do art. 57, II da Medida Provisória nº 2.158-35 na redação dada Lei nº 12.766/2012.

No âmbito de direito penal, essa questão seria resolvida pela aplicação da lei intermediária mais benéfica ao réu, como bem esclarece Mirabete¹:

No caso de vigência de três leis sucessivas, deve-se ressaltar que sempre será aplicada a lei mais benigna, entre elas: a posterior será retroativa quanto às anteriores e a antiga será ultrativa em relação àquelas que a sucederam. Se, entre as leis que se sucedem, surge uma intermediária mais benigna, embora não seja nem a do tempo do crime nem daquele em que a lei vai ser aplicada, essa lei intermediária mais benévola deve ser aplicada ex vi do art. 2º, parágrafo único, do CP^{2,3}.

O Código Tributário Nacional traz dispositivo semelhante ao art. 2º, parágrafo único do Código Penal, permitindo que, em matéria de infrações no âmbito tributário, a questão tenha tratamento similar àquela dada pelo Direito Penal:

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.

Nesse sentido, também se manifestou Leandro Paulsen⁴:

- Superveniência de uma terceira lei mais gravosa. *Como regra, aplica-se à infração a lei vigente quando da sua ocorrência. Quando a lei posterior à infração comine penalidade menos severa, torna-se aplicável ao caso independentemente de sobrevir, ainda, uma terceira lei mais gravosa antes da*

¹ MIRABETE, Julio Fabbrini. Manual de Direito Penal – Parte Geral, 19ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 67.

² Código Penal

Art. 2º - Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Parágrafo único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

³ RT 534/364 [Nota do autor]

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência.

aplicação efetiva pela autoridade ou pelo Juiz. Aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação. Vide a nota acerca do art. 35 da Lei 8.212/91.

(...)

- Art. 35 da Lei 8.212/91. A Lei 9.528/97 estabeleceu penalidades menos gravosas que as da redação original da Lei 8.212/91. O novo agravamento das penalidades pela Lei 9.876/99 não impede a aplicação da Lei 9.528/97 relativamente à infrações ocorridas até o advento da Lei 9.876/99.

(...)

Assim, tendo em vista esses fundamentos, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para, em face da retroatividade benigna do art. 57, II da Medida Provisória nº 2.158-35 na redação dada Lei nº 12.766/2012, reduzir o valor da multa aplicada ao montante de R\$12.000,00 (doze mil reais).

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora