



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.004424/2009-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.471 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2021
Recorrente ICB TREIN. DE INFORMÁTICA E ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL LTDA. ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL.

Incabível a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218/91) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212/91), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, e, 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, dar-lhe provimento para anular o lançamento por vício material, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini, Luís Henrique Dias Lima e Francisco Ibiapino Luz, que não reconheceram a nulidade do lançamento. Manifestou intenção de fazer declaração de voto o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-009.471 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10920.004424/2009-61

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão (fls. 695 a 710), que julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.225.858-1 (fl. 2), no valor de R\$ 50.375,81, por ter o contribuinte deixado de cumprir o prazo estabelecido para apresentação de arquivos e sistemas em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal (CFL 23).

O Auto de Infração foi lavrado em face da “ICB” e as empresas “INOVADOR” e “INTEGRADO” foram incluídas no pólo passivo pois, no termos do Relatório Fiscal, foram “*detectados durante a ação fiscal, fortes elementos indicativos de que as empresas "INOVADOR" e "INTEGRADO", tenham sido constituídas tão somente para diminuir a carga tributária da primeira, "ICB", tendo em vista que aquela não usufrui de sistema mais benéfico de tributação (SIMPLES), ao contrário das recém constituídas*”.

As empresas “EDUCAR” e “ANHANGUERA” foram incluídas como responsáveis solidárias em razão da existência de grupo econômico (Relatório Fiscal às fls. 7 a 10).

Impugnações apresentadas:

- ICB (fls. 98 a 132 e documentos fls. 99 a 315).
- ANHANGUERA (fls. 317 a 368 e documentos fls. 369 a 491).
- EDUCAR (fls. 492 a 543 e documentos fls. 544 a 680).

A DRJ julgou a impugnação da ICB improcedente e excluiu a responsabilidade solidária das empresas EDUCAR e ANHANGUERA, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008

Auto de Infração n.º 37.225.858-1, de 24/09/2009

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

INFRAÇÃO. INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL.

Constitui infração deixar a empresa, após regularmente intimada a fazê-lo, de apresentar arquivos digitais correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

SIMULAÇÃO.

A constatação de atos simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato.

JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A ICB foi cientificada da decisão em 05/05/2010 (fl. 714) e apresentou recurso voluntário em 02/06/2010 (fls. 718 a 738) sustentando: a) em preliminar, nulidade do procedimento fiscal por vício no MPF e falta de apresentação do TIAF; b) a multa é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade; c) alternativamente, aplicação da lei mais benéfica.

A EDUCAR foi cientificada em 05/05/2010 (fl. 715) e não apresentou recurso.

A ANHANGUERA foi cientificada em 10/05/2010 (fl. 716) e apresentou recurso voluntário em 04/06/2020 (fls. 746 a 789) que, no entanto, não foi conhecido pela autoridade preparadora, por falta de interesse recursal (fl. 794).

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

Da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória

O Auto de Infração DEBCAD nº 37.225.858-1 (fl. 2), emitido em 24/09/2009, no valor de R\$ 50.375,81, foi lavrado por ter o contribuinte deixado de cumprir o prazo estabelecido para apresentação de arquivos e sistemas em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, conforme previsto no art. 11, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001.

A apresentação dos arquivos digitais à fiscalização previdenciária passou a ser obrigatória com a edição da MP nº 83/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.666/2003, que assim dispõe:

Art. 8º A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 7 a 10) que a ICB foi intimada - Termo de Início de Procedimento Fiscal-TIPF, de 18/03/2009, a apresentar diversos documentos, entre os quais Arquivos Digitais (MANAD), DIRF e GFIP SEFIPCR-RE, com prazo de atendimento em 13/04/2009. A contribuinte deixou de apresentar os Arquivos Digitais e foi novamente intimada a apresentá-los em 25/05/2009 (Termo de Intimação Fiscal – TIF 01); em 10/07/2009 (TIF 02) e; em 04/09/2009 (TIF 03).

A fiscalização aplicou a multa prevista no art. 12, III, e parágrafo único, da Lei n.º 8.218/91.

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, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...) § 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. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, 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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 2001)

O fundamento legal da referida multa pode ser encontrado também no art. 33 da Lei n.º 8.212/91, *in verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

(...) § 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

E, nos termos do art. 92 da Lei n.º 8.212/91, a infração a qualquer dispositivo da Lei n.º 8.212/91, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, será verificada na forma que dispuser o Regulamento da Previdência Social.

Nesse sentido, assim prevê o art. 283, II, alínea “j”, do Decreto n.º 3.048/99:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis n.ºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto n.º 4.862, de 2003)

(...) II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

(...) j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

No âmbito das contribuições previdenciárias, há penalidade específica para a apresentação de documentos que não atendem as formalidades exigidas.

Entretanto, a multa imposta tomou como base o art. 11, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/ 01, tendo sido calculada com base no art. 12, da Lei nº 8.218/91.

A Medida Provisória nº 2.158-35/ 01 dispõe, essencialmente, sobre a “*legislação das Contribuições para a Seguridade Social COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP e do Imposto sobre a Renda*”.

Cabe destacar, ainda, que a multa prevista na Lei nº 8.218/91 utiliza como base de cálculo a “receita bruta da pessoa jurídica” no ano-calendário, que era uma base de cálculo não utilizada para as contribuições previdenciárias, em situações como a do presente processo.

Destarte, inexistente fundamento para que seja aplicada a referida legislação quando se está tratando sobre contribuição previdenciária (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que esta possui regra de incidência totalmente dissociada do PIS e da COFINS, além do fato de que, como dito acima, possui legislação específica a penalizar a conduta descrita no Auto de Infração.

Destarte, não cabe a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

Havendo antinomia, aplica-se a norma especial. Devendo, por conseguinte, ser anulado o Auto de Infração capitulado com base na norma geral.

Logo, também há de se considerar no presente caso, o disposto no art. 112 do CTN, na medida em que a presente demanda gira em torno da aplicação de penalidades na seara do direito tributário.

Nesse mesmo sentido é o entendimento majoritário do CARF:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(Acórdão nº 9202-008.351, Relatora Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Publicado em 14/01/2020).

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(Acórdão n.º 9202-007.929, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Publicado em 03/07/2019)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei n.º 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei n.º 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(Acórdão n.º 2402-008.124, Redator Designado Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, Sessão de 05/02/2020).

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para cancelar o lançamento por vício material.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

Declaração de Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

Contrariamente ao bem articulado entendimento da i. Relatora - Conselheira de notória cultura tributária, por quem tenho estima - com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadores que votaram por prover a pretensão da Recorrente, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa, haja vista referido crédito ter sido regularmente constituído, nada nele refletindo os argumentos e documentos que a Contribuinte acostou aos autos.

Como se vê, o escopo da divergência gravita em torno da multa por falta de apresentação dos arquivos digitais no leiaute definido pela Repartição Fiscal, exatamente como requisitou a autoridade fiscal autuante. Nesse contexto, a fim de melhor destacar a compreensão daquilo que efetivamente **diz** a norma tributária, como se **passa** o que ali está dito e de que **modo** a situação fática a ela se subsume, cabível discorrer acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação acessória e de suposta nulidade da autuação de que ora se trata. Afinal, o descumprimento citada exigência deu-se somente em 2009, época em que a Secretaria da Receita Previdenciária já havia sido extinta.

Fato gerador da obrigação acessória

Sequenciando o raciocínio, conforme o art. 113, §§ 1º, 2º e 3º da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) - somente há duas espécies de obrigações tributárias impostas ao contribuinte, a principal e a acessória. A primeira trata do pagamento de tributo ou penalidade; a segunda diz respeito a todas as imposições feitas ao

sujeito passivo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, transformando-se em principal no tocante ao pagamento de penalidade pecuniária, quando legalmente prevista, *verbis*:

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

Nesse pressuposto, depreende-se dos fatos geradores definidos nos arts. 114, 115 e 116, inciso I, do mesmo Código que a obrigação principal não se confunde com a acessória, eis que distintas e autônomas. Confira-se:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Na forma posta, citadas obrigações tributárias, principal e acessória, caracterizam-se como institutos jurídicos dotados de especificidades próprias, razão pela qual uma com a outra não se confunde. Assim entendido, a primeira surge juntamente com o seu fato gerador e tem por objeto o pagamento de crédito tributário referente ao tributo ou à penalidade pelo descumprimento da segunda, que decorre da legislação tributária e tem por propósito as obrigações de fazer ou deixar de fazer demandadas pelas arrecadação e fiscalização dos tributos.

De igual relevância, nota-se que o fato gerador da obrigação principal de pagar tributo ou penalidade surge, respectivamente, quando a hipótese de incidência prevista em lei sucede no mundo dos fatos ou no momento em que ficar caracterizado o descumprimento da obrigação tributária acessória de observância compulsória (incidência tributária). Devido a isso, capta-se que o descumprimento da obrigação acessória, por si só, já se traduz fato gerador da obrigação principal correspondente ao pagamento da penalidade resultante, porque presentes as circunstâncias materiais necessárias e suficientes para a produção dos efeitos tributários que lhes são próprios.

Isto posto, a hipótese de incidência previstas em lei de forma abstrata **concretizou-se em 2009**, quando a Recorrente desatendeu a requisição da fiscalização, dando surgimento ao fato gerador da obrigação tributárias principal de pagar a penalidade resultante do descumprimento da correspondente obrigação acessória. Por conseguinte, o eixo conceitual presente na definição legal posta, por si só, já afasta o suposto reflexo das competências sob procedimento fiscal no período de apuração da penalidade decorrente, fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2004 a 2008 respectivamente. Afinal, considerando que a definição deve abranger o todo definido e tão somente ele, não se pode equiparar os fatos geradores das

obrigações tributárias principal e acessória, quando a própria lei os trata e impõe efeitos jurídicos próprios e distintos.

Fundamento legal da penalidade aplicável

Sequenciando a presente análise, já que o princípio da especificidade sinaliza que a norma singular afasta a incidência da geral, parece razoável se cotejar os atos que tratam da matéria, buscando a compreensão daqueles de aplicação mais específica na multa em apreço, se a legislação que trata de arquivos digitais ou a norma previdenciária. Nesta acepção, válido trazer os preceitos das Leis n.ºs 8.212, de 1991; 8.218, de 1991, e 10.666, de 2003, a primeira nada mencionando acerca de arquivos digitais, as últimas a eles se referindo.

Lei n.º 8.212, de 1991

Dita Lei reprime a conduta aqui em controvérsia apenas com multa residual, **sequer fazendo menção a arquivos digitais**, consoante arts. 32, inciso III, e 92, *verbis*:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

III - prestar ao **Instituto Nacional do Seguro Social-INSS** e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização. (grifamos)

[...]

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual **não haja penalidade expressamente cominada** sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (grifamos)

Lei n.º 8.218, de 1991

Contrariamente ao acima apontado, descrito ato legal é preciso quanto à obrigatoriedade dos artigos digitais em si, sua guarda, forma de apresentação e, especialmente, a **penalidade aplicável pelo descumprimento de suas regras**. É o que está prescrito em seus arts. 11, §§ 3º e 4º, e 12, incisos I a III, nestes termos:

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, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 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. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

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; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

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 n.º 2.158-35, de 2001)

Oportuno ressaltar que dito art. 11, caput, bem como seus §§ 3º e 4º, mais o 12, incisos II e III, da Lei n.º 8.218, de 1991, conformam a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/8/01, cuja ementa trata das *Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências*. Lendo assim, depreende-se que a expressão “**dá outras providências**” traduz alterações normativas acerca de tributos diversos, **ai também se incluindo as Contribuições Sociais Previdenciárias**, conforme síntese exemplificativa dos tributos abordados e transcrição dos arts. 10, § 8º; 11, § 9º; 71 e 76, nestes termos:

1. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ): arts. 6º a 8º, 21 a 25 e 34;
2. Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF): arts. 9º e 26;
3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): arts. 12, 27, 32 e 33;
5. Imposto sobre a Exportação (IEx): art. 51;
6. Imposto sobre a Importação (II): art. 52;
7. Processo Administrativo Fiscal (PAF): art. 64;
8. Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES): arts. 40, 57 e 72;

Art. 10. O art. 17 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos:

[...]

§ 8º Aplica-se o disposto neste artigo às contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS." (NR)

[...]

Art. 11. Estende-se o benefício da dispensa de acréscimos legais, de que trata o art. 17 da Lei n.º 9.779, de 1999, com a redação dada pelo art. 10, aos pagamentos realizados até o último dia útil do mês de setembro de 1999, em quota única, de débitos de qualquer natureza, junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, desde que até o dia 31 de dezembro de 1998 o contribuinte tenha ajuizado qualquer processo judicial onde o pedido abrangia a exoneração do débito, ainda que parcialmente e sob qualquer fundamento. (Vide Medida Provisória n.º 38, de 13.5.2002)

[...]

§ 9º Relativamente às contribuições arrecadadas pelo INSS, o prazo a que se refere o § 8º fica prorrogado para o último dia útil do mês de abril de 1999.

[...]

Art. 71. O art. 19 da Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído."

[...]

Art. 76. As normas que estabeleçam a afetação ou a separação, a qualquer título, de patrimônio de pessoa física ou jurídica não produzem efeitos em relação aos débitos de natureza fiscal, **previdenciária** ou trabalhista, em especial quanto às garantias e aos privilégios que lhes são atribuídos.

(Grifos nossos)

Vale lembrar que, igualmente ao já posto quanto à MP n.º 2.158-35, a Lei por ela alterada (Lei n.º 8.218, de 1991), também traz alterações normativas atinentes às CSP e outros tributos, a exemplo, os fragmentos abaixo transcritos:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

[...]

Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

Art. 33 - As multas de ofício de que trata esta Lei, lançadas com base em créditos tributários ou com base em contribuições para o INSS, vencidos há mais de doze meses, serão acrescidas, no ato do lançamento, do valor resultante da variação do INPC, a partir do quinto mês do vencimento do crédito tributário ou da contribuição até o mês do lançamento da multa.

À vista do horizonte posto, resta notório que o fundamento legal da referida penalidade foi configurado por Ato Legal modificador da legislação atinente ao procedimento fiscal em si, como também ao PAF e a diversos tributos federais, neles se englobando as **Contribuições Sociais Previdenciárias**. Logo, a especificidade normativa ora defendida permanece incólume, pois plausível se afastar suposta tese de que reportada alteração legislativa ocorreu por meio de Medida Provisória específica do PIS, Cofins e Imposto de Renda, tributos expressamente citados em sua ementa. Ademais, como se vê, a própria Lei alterada trata, entre outros, de questões com cunho previdenciário.

Lei n.º 10.666, de 2003

Apontada norma legal carrega a obrigatoriedade do contribuinte manter os arquivos digitais em boa guarda e ordem à disposição da fiscalização, mas é silente quanto à penalidade pelo descumprimento de referida obrigação acessória. Por conseguinte, infere-se que sua efetividade quanto ao fundamento da multa em apreço carece de integração com os preceitos estabelecidos na Lei n.º 8.212, de 1991, vistos precedentemente. Confirmam-se, seus arts. 8º e 13:

Art. 8º A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.

[...]

Art. 13. Aplicam-se ao disposto nesta Lei, no que couber, as disposições legais pertinentes ao Regime Geral de Previdência Social.

Prosseguindo o raciocínio, adequado registrar que a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, unificou na, por ela denominada, Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) as, à época, Secretarias das Receitas Federal (SRF) e Previdenciária (SRP). Assim, a partir de 19 de março de 2007, data de publicação do citado ato, a SRFB passou a acumular as atribuições e quadro de pessoal anteriormente integrantes da extinta SRP, consoante arts. 1º; 2º, §§ 3º e 4º, e 8º, nestes termos:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil [...]

[...]

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas [...]

[...]

§ 3º As obrigações previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativas às contribuições sociais de que trata o caput deste artigo serão cumpridas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 4º Fica extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social.

[...]

Art. 8º Ficam redistribuídos, na forma do § 1º do art. 37 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, dos Quadros de Pessoal do Ministério da Previdência Social e do INSS para a Secretaria da Receita Federal do Brasil os cargos ocupados e vagos da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social, de que trata o art. 7º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.

A propósito, sintetizando o que, até então, está posto acerca da controvérsia instalada, tem-se que:

1. anteriormente a 19 de março de 2007, a fiscalização das CSP estava atribuída à SRP e era executada por seu quadro de auditores-fiscais. Contudo, dali em diante, dito procedimento passou a ter regramento e execução pela SRFB e seus auditores-fiscais respectivamente;

2. desde 9 de maio de 2003, data de publicação da Lei nº 10.666, de 2003, as pessoas jurídicas estavam obrigadas a apresentar os arquivos digitais exigidos pela fiscalização previdenciária (**dados de interesse exclusivo das CSP**), cujo desatendimento implicava a penalidade prevista no art. 32, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, eis que ausente previsão legal específica;

3. a partir de 27 de agosto de 2001, data de publicação da MP nº 2.158-35, de 2001, as pessoas jurídicas estavam obrigadas a apresentar os arquivos digitais requisitados pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal, cujo desatendimento implicava a penalidade específica prevista no art. 12, incisos I a III da Lei nº 8.218, de 1991.

4. em 19 de março de 2007, a SRP foi extinta e o quadro de pessoal da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social foi redistribuído para a SRFB, razão por que, independentemente do tributo a ser verificado, os arquivos digitais passaram a ser requisitados exclusivamente pelos auditores-fiscais da SRFB.

Como visto, a contar de 19 de março de 2007, manifestadas informações previdenciárias passam a integrar o “pacote” de dados atinente aos tributos administrados pela

SRFB. Por conseguinte, o descumprimento da reportada obrigação acessória se sujeita à multa prevista na Lei n.º 8.218, de 1991, de aplicação específica ao desatendimento das requisições de arquivos digitais realizadas pelos auditores-fiscais da SRFB. Nestes termos, daquela data em diante, inadmissível a suposta conformação legal resultante de interpretação sistêmica decorrente da lacuna deixada pela Lei n.º 10.666, de 2003, cujo art. 13 sinaliza cabimento subsidiário dos contornos delineados pelos art. 32, inciso III, da Lei n.º 8.212, de 1991, eis que fechada a “janela” anteriormente existente.

Nesse pressuposto, vale consignar que manifestado tema foi enfrentado por esta Turma de Julgamento recentemente (Acórdão n.º 2402-008.037, sessão de 15 de janeiro de 2020 - processo n.º 11516.721308/2011-60), oportunidade em que segui a divergência, a meu ver bem fundamentada na “Declaração de Voto”, da lavra do conselheiro Luís Henrique Dias Lima. Entendimento que ainda comigo carrego, razão por que incorporo os excertos dela, abaixo, transcritos às minhas razões de aqui decidir:

[...]

A Lei n. 8.218/1991, que dispõe sobre impostos e contribuições federais, entre outras providências, estabelece, em seu art. 11, com a redação dada pela Medida Provisória n. 2.158-35/2001, que 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.

Por sua vez, o parágrafo § 3º. do art. 11 da Lei n. 8.218/1991 determina que 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. E tais atos encontram-se inequivocamente consignados no Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), cujas versões são atualizadas periodicamente.

Com efeito, o Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD) define a forma de cumprimento da obrigação acessória, prevista no art. 8º. da Lei n. 10.666/2003, discriminando sua aplicabilidade nas empresas regidas pelo direito privado e nas pessoas jurídicas de direito público submetidas à Lei n. 4.320/1964 e Lei Complementar n. 101/2000.

O MANAD padroniza o lay-out dos arquivos digitais a ser apresentados à Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, bem assim à antiga Secretaria da Receita Previdenciária (existente antes da fusão dos Fiscos estabelecida pela Lei n. 11.457/2007).

Nos arquivos digitais nos padrões do MANAD devem constar, entre outras, informações fiscais (fornecedores e clientes; documentos fiscais; comércio exterior; relação insumo/produto), informações contábeis (lançamentos contábeis e demonstrações contábeis), informações patrimoniais (controle de estoque e registro de inventário e controle patrimonial) e informações dos trabalhadores (segurados empregados e contribuintes individuais e avulsos).

Por sua vez, o art. 12 da Lei n. 8.218/1991 define as penalidades a serem impostas em caso de inobservância do disposto no seu art. 11.

É dizer, a Lei n. 8.218/1991 estabelece a forma de cumprimento da obrigação acessória consubstanciada na padronização de arquivos digitais, conforme o MANAD, caracterizando-se assim a legislação específica a ser observada pelo Contribuinte que optar pela utilização de sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.

É, sem sombra de dúvidas, a lei específica.

De se observar que os arquivos digitais padronizados no MANAD não têm qualquer vinculação com a natureza do tributo, seja imposto ou contribuições sociais previdenciárias, nem com as respectivas bases de cálculo, vez que apenas compilam informações de diferentes fenômenos jurídico-tributários, que compreendem obrigações contábeis, fiscais, trabalhistas e previdenciárias da empresa, a serem apresentadas aos órgãos competentes de fiscalização.

É oportuno destacar que a legislação previdenciária não padroniza o lay-out de arquivos digitais, mas apenas prevê que a empresa deve prestar ao órgão de fiscalização competente todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ele estabelecida, conforme disposto no art. 32, III, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, alinhando-se, destarte ao comando do art. 8º. da Lei n. 10.666/2003.

Ocorre que os órgãos de fiscalização competentes estabeleceram os padrões e normas conforme previstos no MANAD, com espeque no art. 8º. da Lei n. 10.666/2003 e nos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/1991, constituindo-se assim essas matrizes legais a legislação específica a disciplinar os arquivos digitais no padrão MANAD.

De se observar ainda que as condutas tipificadas na Lei n. 8.212/1991, não se referem, em nenhum momento, à apresentação de arquivos digitais em conformidade com os padrões determinados pelo MANAD. Na verdade, referem-se a condutas absolutamente distintas daquelas tipificadas na Lei n. 8.218/1991, com mais razão ainda quando se sabe que a apresentação de arquivos digitais padronizados no MANAD não tem qualquer vinculação com a natureza do tributo, nem com a sua respectiva base de cálculo.

Nesse contexto, entendo equivocado o argumento de que o fato de as contribuições sociais previdenciárias em apreço reportarem-se à folha de pagamento teria o condão de atrair as penalidades previstas na legislação previdenciária, em detrimento da legislação específica, vez que a multa regulamentar prevista nos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/1991 trata de situações específicas relativas à inobservância de arquivos digitais em desacordo com a forma e padrões estabelecidos, e não guardam qualquer vínculo com esse ou aquele tributo, nem com a respectiva base de cálculo, pois a natureza do tributo é indiferente aos arquivos digitais padronizados no MANAD e a base de cálculo da multa regulamentar tem como referencial a receita bruta da pessoa jurídica.

Avançando na análise, oportuno registrar que a própria Receita Federal do Brasil, à época, editou a *Solução de Consulta Interna nº 10 - Cosit, de 27 de junho de 2012, consignando entendimento tal qual o por nós externado precedentemente, dela apropriando-me dos seguintes fragmentos:*

[...]

15. Observa-se, no entanto, que o dispositivo da Lei n.º 8.212, de 1991, não é direcionado, especificamente, à deficiência na apresentação de arquivos digitais, já que ele descreve uma infração mais genérica, qual seja: "*prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida*", que tanto pode ser aplicado para infração relativa a arquivos digitais, como para qualquer outro tipo de infração que se refira a apresentação de informação em desacordo com a forma estabelecida pela RFB .

16. Já o art. 11 da Lei n.º 8.218, de 2001, estabelece a obrigatoriedade de as empresas, que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar a sua movimentação contábil ou fiscal, manterem à disposição da RFB os respectivos arquivos digitais pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, tratando-se, portanto, de dispositivo legal específico para este tipo de infração.

[...]

20. Depreende-se, dessa forma, que os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, são aplicáveis à fiscalização de contribuições previdenciárias e as razões são as seguintes:

[...]

20.1 Primeiro, porque o inciso III, do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, não traz norma específica para arquivos digitais e, de acordo com o Princípio da Especificidade, a norma especial afasta a incidência da norma geral. No caso, os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, são mais específicos do que o dispositivo da Lei n.º 8.212, de 1991;

20.2 Segundo, porque o art. 8º da Lei n.º 10.666, de 2003, que seria a norma ;mais específica, não prescreve a penalidade a ser aplicada no caso de descumprimento do dispositivo, o que o torna ineficaz, já que não traz a cominação da multa e;

20.3 Terceiro, porque não há razão para que, numa mesma fiscalização, a RFB aplique multas distintas para o mesmo tipo de infração. Ademais, deve-se atentar para o fato de que, desde a criação da RFB, a política do órgão sempre foi no sentido de unificar procedimentos, e a aplicação dos dispositivos da Lei n.º 8.218, de 2001, à fiscalização das contribuições previdenciárias vai ao encontro deste anseio.

[...]

24. Por fim, esclarecemos que, em que pese o art. 47 da Lei n.º 11.457, de 2007, dispor que fica mantida a vigência dos atos normativos editados pelo MPS, INSS e a SRP, enquanto não modificados pela RFB, deve-se observar que a interpretação das normas ainda em vigor deverá ser feita de forma sistemática de modo a considerá-las dentro do atual sistema no qual elas encontram-se inseridas, que é diferente daquele vigente à época em que elas foram publicadas.

Conclusão

Diante do exposto, e considerando os argumentos aqui apresentados, verifica-se que, na fiscalização de pessoa jurídica, em caso de infração referente à apresentação de arquivos digitais relativos a contribuições previdenciárias com

inconsistências ou fora do prazo estipulado pela autoridade **fiscal deverão ser aplicados os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991.** (grifo nosso)

Arrematando pontuada aceção, há processos aguardando julgamento neste Conselho, decorrentes de procedimento fiscal em contribuinte específico, por meio do qual houve autuação de CSP, IRPF/CSLL e PIS/Cofins - Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) com operações de CSP conjuntamente com outros tributos. No contexto, se o autuado supostamente tivesse desatendido a requisição para apresentar reportado “pacote” de dados digitais (arquivo único), é notório que a fiscalização não lhe teria imputado duas penalidades, mas tão somente aquela prevista no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. A exemplo, segue pesquisa pelo nome do contribuinte, realizada nas informações abertas disponíveis no site do CARF (<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>):

Processo Principal: 10x08.xxx347/2014-29

Data Entrada: 21/08/2014

Contribuinte Principal: M E xxx LTDA

Tributo: CP PATRONAL, TERCEIROS

Processo Principal: 10x08.xxx349/2014-18

Data Entrada: 21/08/2014

Contribuinte Principal: M E xxx LTDA

Tributo: IRPJ, CSLL

Processo Principal: 10x08.xxx350/2014-42

Data Entrada: 21/08/2014

Contribuinte Principal: M E xxx LTDA

Tributo: COFINS, PIS

(Grifei e alterei)

Ante o exposto, exceto quanto a órgão público, que tem tratamento específico, quando a pessoa jurídica desatender intimação requisitando arquivos digitais, a penalidade a ela imputada levará em consideração a data de ocorrência do correspondente fato gerador, se anterior ou a partir de 19 de março de 2007, data de extinção da SRP, nestes termos:

1. nas operações atinentes à CSP referente a período de apuração anterior a 19 de março de 2007, aplica-se o disposto no art. 32, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c o art. 8º e 13 da Lei nº 10.666, de 2003;

2. nas operações atinentes exclusivamente à CSP ou dela conjuntamente com outros tributos referentes a período de apuração a partir de 19 de março de 2007, aplica-se o disposto nos arts. 11, §§ 3º e 4º, e 12 da nº 8.218, de 1991.

Por fim, tratando-se de fato gerador ocorrido em 2009, entendo que a autuação em debate não contém vício material, por ter sido imputa a exata penalidade conformada na ordem legal para o caso específico, eis que apurada sob base e coeficiente apropriados.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz