



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 11516.721308/2011-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-008.037 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente EXECUÇÃO SOLUÇÕES - CALL CENTER LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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 maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior e Luís Henrique Dias Lima, que negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Henrique Dias Lima.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

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

Relatório

Trata o presente processo do Auto de Infração Debcad nº 37.313.301-4, fl. 2, lavrado com fundamento no art. 12, inciso III, da Lei 8.218, de 29/8/91, por descumprimento ao disposto art. 11, §§ 3º e 4º, do mesmo diploma legal, em razão de a empresa ter deixado de apresentar arquivos digitais da parte contábil do período de 01/2006 a 12/2007, solicitados pela fiscalização, conforme assim restou consignado no Relatório Fiscal da Infração de fls. 3 e 4:

1. Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 0920100.2010.00649, foi instaurado o procedimento de fiscalização junto à empresa acima identificada, tendo por objetivo verificar a regularidade do cumprimento das obrigações previdenciárias, relativas à contribuição incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados e segurados contribuintes individuais, no período de 01/2006 a 12/2007.
2. O procedimento fiscal teve início em 18/10/2010, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIFP, pelo qual a empresa foi intimada a apresentar documentos. No Termo de Intimação Fiscal 01, recebido em 13/01/2011, onde foi intimada a apresentar os arquivos digitais da parte contábil do período de 01/2006 a 12/1007. A intimação não foi atendida no prazo estipulado que vencia em 03/03/2011 e continuou inadimplente até a presente data, ou seja, 172 dias.
3. Tal procedimento constitui infração à Lei n.º 8.218, de 29/08/1991, art. 11, §§ 1º, 3º e 4º, com a redação dada pela MP n.º 2.158-35, de 24/08/2001, que estabelece:

[...]

Quanto à obrigatoriedade, forma e conteúdo das informações exigidas veja-se a Portaria MPS/SRP N. 58/2005 até 31/05/2006 e a partir de 01/06/2006 da IN MPS/SRP n.º 12, de 20/06/2006. No entanto, frise-se, nenhuma informação em meio digital da contabilidade, independente de forma, layout ou conteúdo foi apresentada à fiscalização.

Capitulação da multa aplicada

4. A penalidade relativa à infração descrita é, conforme Lei n.º 8.218, de 29/08/1991, art. 12, inciso III e parágrafo único:

"...multa de 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de 1% (um por cento) dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas."

Demonstrativo do Cálculo da multa:

ANO	RECEITA BRUTA	DIAS ATRASO	0,02%/DIA	Valor Calculado	Limite (1%)	Multa Aplicada
2006	2.997.008,81	172	3,44	103.097,10	29.970,09	29.970,09
2007	4.699.949,40	172	3,44	161.678,26	46.999,49	46.999,49
Total:						76.969,58

Arquivos da Contabilidade

Data da intimação: 13/01/2011 (TIF1)

Prazo limite: 03/02/2011

Período da não entrega: 01/2006 a 12/2007

Data do cálculo: 25/07/2011

5. Conforme cálculo demonstrado acima o valor da multa aplicada é de R\$76.969,58 (setenta e seis mil, novecentos e sessenta e nove reais e cinquenta e oito centavos).

Cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 125 a 133, trazendo as seguintes alegações, que ora transcrevemos do relatório do acórdão recorrido:

- Foi intimada pela fiscalização a apresentar suas informações contábeis do período referido em meio digital, nos moldes do manual da Secretaria da Receita Federal.
- Alegou a impossibilidade da apresentação dos documentos em meio digital, haja vista o decurso do tempo e a mudança da sua contabilidade. Não obstante, protocolou junto ao fiscal toda a documentação solicitada em meio físico (doc. 02- Termos de Intimação Fiscal e protocolos de entrega de documentos).
- No Termo de Constatação e Intimação Fiscal n.º 004, de 11/04/2011, ante a falta da apresentação das mídias digitais, o Auditor Fiscal fez constar a justificativa da empresa,

intimando-a, tão-somente, a apresentar os balancetes em meio de papel, já que até aquele momento não haviam sido juntados.

- Que a entrega dos documentos em meio físico possibilitou a efetiva fiscalização previdenciária, objeto do procedimento instaurado.
- No mês de julho o Auditor Fiscal da Receita Federal responsável pelo procedimento lavrou Auto de Infração, aplicando à empresa fiscalizada multa de R\$ 76.969,58 (setenta e seis mil, novecentos e sessenta e nove reais e cinquenta e oito centavos), pela não apresentação dos documentos solicitados em meio digital, indicando como fundamentação para a aplicação da penalidade o art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91.
- A Lei 8.218/91 dá tratamento diferenciado a fatos diversos: o inciso III refere-se ao atraso na entrega dos arquivos digitais. Por sua vez, o inciso I indica penalidade quando o documento for entregue, mas em forma diversa à exigida, sendo este o presente caso:
[...]
- Comete erro grosseiro a autoridade fiscal ao capitular a multa no inciso III do citado artigo. A entrega por outros meios não se confunde com o atraso na entrega ou sua falta. São fatos completamente distintos cujas penalidades não devem se equiparar, nem confundir.
- Não está correto o enquadramento legal imputado e, por se tratar de vício insanável, o auto de infração deve ser cancelado.
- O auto de infração é o instrumento por opera o lançamento da multa, sendo que, sua formalização de maneira rigorosa a legislação aplicável, sob pena de nulidade, em respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada.
- A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda já se manifestou no sentido de que enseja a nulidade, com o conseqüente cancelamento do auto de infração, o enquadramento legal incorreto.
- Resta demonstrado que o Auto de Infração foi lavrado em verdadeira afronta aos princípios da verdade material, da tipicidade e da estrita legalidade tributária. Não há razões para aplicação de multa pelo atraso/falta de apresentação de informações, quando na realidade as informações foram efetivamente prestadas, ainda que em forma diversa. Por fim, insta frisar que os documentos foram entregues antes da lavratura da autuação.
- Requer a nulidade do impugnado Auto de Infração, ante o notável erro de enquadramento legal, posto que a pena prevista no artigo 12, inciso I, da Lei 8.218/91 é a que se subsume aos fatos narrados pela autoridade fiscal, e não a pena prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/91.
- Prestou todas as informações pertinentes e solicitadas pelo Auditor Fiscal responsável pelo procedimento, colaborando assim para o atingimento do objetivo final da fiscalização.
- Apenas a requisição de alguns documentos contábeis em mídia digital não foi plenamente atendida. Contudo, ressalte-se que justificou, tempestivamente, a impossibilidade de apresentação da documentação em meio digital, visto que o transcurso do tempo e a mudança da contabilidade responsável haviam prejudicado o cumprimento da requisição da autoridade fiscal.
- Apesar da não apresentação de determinados arquivos digitais, apresentou toda a documentação requerida em meio físico, suprindo as necessidades da fiscalização, que, insta frisar, buscava analisar o cumprimento das obrigações previdenciárias.
- É sabido que dentre outras competências, a lei atribui à Receita Federal a salvaguarda da Previdência Social, cabendo-lhe fiscalizar os contribuintes, visando a garantia do correto recolhimento das obrigações previdenciárias. No caso concreto, dúvidas não

restam de que a missão da fiscalização foi concluída, sem ressalvas, tendo apresentado todas as informações, viabilizando a atividade fiscal.

- Completamente irrazoável a aplicação de tal penalidade, posto que apresentou as informações solicitadas, só que na forma impressa, e, assim, de modo algum prejudicou o procedimento fiscalizatório. Isto, por si só, já demonstra a abusividade da multa.
- Para a aplicação de uma punição, deve se levar em consideração a proporcionalidade ao mal causado e o bem jurídico tutelado. No caso em tela, a multa se mostra completamente desproporcional, incompatível com a omissão admitida. Não houve dano ou prejuízo à fiscalização que justificasse a aplicação da penalidade.
- Não pode o operador do Direito se prender à formalidade instituída pela norma, olvidando-se do bem jurídico tutelado. Há tempos o Direito não é mais refém processo. Evolutivamente se optou pela instrumentalidade dos meios, baseando-se de formalidades desmotivadas.
- O alto valor da penalidade expropria parcela considerável do patrimônio, completamente desproporcional à infração, sendo esta de caráter meramente formal. Neste contexto, a penalidade imposta apresenta evidente caráter confiscatório, de completo repúdio pela legislação pátria. Não pode a sanção aplicada ser utilizada como instrumento de arrecadação disfarçado, já que completamente desproporcional à formalidade involuntariamente infringida.
- No 4o e último Termo de Intimação Fiscal, a autoridade fiscal responsável fez constar a manifestação da impugnante com a alegação da impossibilidade de apresentação dos documentos digitalizados. Logo em seguida intimou a ora impugnante a apresentar os balancetes da empresa, indicando que estes poderiam ser apresentados apenas em meio de papel.
- Dando cumprimento à intimação fiscal, juntou os balancetes pedidos, sendo que as demais documentações foram anteriormente apresentadas.
- O Auditor Fiscal, no exercício de suas atribuições, acatou a apresentação dos balancetes em meio físico, após a justificativa da impugnante. E mais: subentende-se, da leitura do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 004" (doc. 02), que o Auditor Fiscal também acatou os demais documentos físicos, enviados anteriormente.
- O Termo de Intimação Fiscal nº 004 é o último deste procedimento fiscalizatório e, após a justificativa apresentada, o Auditor não reiterou a intimação para apresentação das mídias digitais, como fez nos termos anteriores, bem como permitiu a entrega dos balancetes em meio físico, não havendo motivos para exigências diferenciadas aos demais documentos fiscais.
- Restou subentendida a suficiência da documentação física apresentada pela impugnante, não havendo razões para apresentação em sua forma digital e, sendo assim, para a aplicação de multa.
- O objetivo da lei em exigir a apresentação da documentação por meio digital é justamente facilitar o trabalho do fiscal em suas auditorias. No presente caso, ficou claro que o Auditor Fiscal não se sentiu prejudicado, pois tomou conhecimento da impossibilidade da entrega em meio digital e admitiu a possibilidade da entrega apenas em papel.
- Não pode prosperar o auto de infração ora guerreado, ante a aceitação dos documentos físicos pela autoridade fiscal e a não exigência das mídias digitais no último Termo de Intimação Fiscal.
- Novas exigências dependem de regulamentação. E, mesmo advindo a devida regulamentação, é ilusão pensar que as empresas irão se adaptar de imediato, pois se faz

indispensável o tempo de maturação. Ainda, os empresários e seus contabilistas devem estar atentos às cada vez mais corriqueiras mudanças de procedimentos.

- Somente o tempo e a experiência apontam para a correta realização das exigências legais. Para o caso concreto, a existência da legislação e respectiva regulamentação são recentes, principalmente se levado em consideração o período apurado (2006 e 2007).
- Por se tratar de um período de transição, levando-se em conta também a sua boa-fé, que em momento algum demonstrou interesse em ocultar informações ou ludibriar a autoridade fiscal.

Ao julgar a impugnação, em 28/4/15, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Campo Grande/MS, por unanimidade de votos, conclui pela sua improcedência, consignando a seguinte ementa no *decisum*:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ASPECTOS FORMAIS DA INFRAÇÃO E DA MULTA APLICADA.

Estando o Auto de Infração de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, e a Impugnante não apresentar argumentos ou elementos de prova capazes de elidir o lançamento, deve ser mantida a exigência.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.

A multa de ofício é devida por força de lei, aplicável com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

SUPOSTA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO

Não importa se o sujeito passivo tem ou não a intenção de transgredir a legislação tributária, ou se tenha ou não causado prejuízo à fiscalização, sendo irrelevante para a punição do infrator o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 29/6/15, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 176, a Contribuinte, por meio de sua advogada (procuração de fl. 134), interpôs o recurso voluntário de fls. 178 a 187, em 20/7/15, no qual reproduz as alegações da sua impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Da multa imposta com base na Lei n.º 8.218/91

Segundo se extrai do recurso, que reproduz a impugnação, dentre as várias alegações deduzidas, a Recorrente questiona a interpretação dada à legislação para a aplicação da multa em comento.

Pois bem, cabe destacar, inicialmente, que a multa tratada no presente processo (Debcad n.º 37.313.301-4) foi lavrada em razão da empresa não ter apresentado os arquivos digitais da contabilidade referentes ao período de 01/2006 a 12/2007.

Desse modo, considerando que a multa em questão foi lavrada em procedimento fiscal voltado à fiscalização¹ de Contribuições Previdenciárias e Contribuições destinadas a Entidades e Fundos denominados Terceiros, analisaremos, primeiramente, o que diz a legislação previdenciária a respeito:

Lei n.º 10.666², de 8/5/03:

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.

Lei n.º 8.212, de 24/7/91

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

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.

Regulamento da Previdência Social (RPS) – Decreto n.º 3.048, de 6/5/99:

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

¹ Mandado de Procedimento Fiscal n.º 08.1.19.00-2009-00715-0, fl. 9.

² Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências.

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;

Portaria Interministerial MF/MPS nº 407 de 14/7/11:

Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 2011:

[...]

IV - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada (art. 283), varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.524,43 (um mil quinhentos e vinte e quatro reais e quarenta e três centavos) a R\$ 152.441,63 (cento e cinquenta e dois mil quatrocentos e quarenta e um reais e quarenta e três centavos);

V - o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do RPS é de R\$ 15.244,14 (quinze mil duzentos e quarenta e quatro reais e catorze centavos);

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se que a legislação previdenciária é clara ao estabelecer a multa de R\$ 15.244,14 pela não apresentação de documentos relacionados às contribuições previdenciárias em acordo com as formalidades legais exigidas.

Todavia, a fiscalização aplicou a multa prevista no art. 12, inciso I, da Lei 8.218/91³, por descumprimento do art. 11, §§ 3º e 4º, do mesmo diploma legal, que assim dispõem, em sua redação vigente ao tempo da infração:

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 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 nº 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 nº 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 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)

Insta destacar que os dispositivos acima estão na redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/01, a qual diz respeito às Contribuições para a Seguridade Social

³ Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras Providências.

(COFINS) e para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP).

Portanto, em vez de fundamentar a multa aplicada na legislação específica das contribuições previdenciárias, a fiscalização fundamentou a multa em uma lei geral de impostos e contribuições federais (Lei 8.218/91), e, nessa lei, em dispositivos decorrentes de legislação relacionada à COFINS e ao PIS/PASEP (MP nº 2.158-35/01).

Cabe destacar, ainda, que a multa prevista na Lei 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. Dessa forma, enquanto pela legislação previdenciária seria aplicada uma multa de R\$ 15.244,14, como visto anteriormente, a multa imposta pela fiscalização importou em R\$ 76.969,58, conforme assim demonstrado no Relatório Fiscal, fl. 4:

ANO	RECEITA BRUTA	DIAS ATRASO	0,02%/DIA	Valor Calculado	Limite (1%)	Multa Aplicada
2006	2.997.008,81	172	3,44	103.097,10	29.970,09	29.970,09
2007	4.699.949,40	172	3,44	161.678,26	46.999,49	46.999,49
Total:						76.969,58

Diante de todo o exposto, resta patete um claro erro na aplicação da multa com a utilização de fundamentação nitidamente equivocada.

E não é para menos que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), deste Conselho, tem seguido esse entendimento, conforme se observa nos seguintes julgados:

Acórdão nº 9202-007.950, de 23/10/19:

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 9202-007.168, de 30/8/18:

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUSÊNCIA. APRESENTAÇÃO. DOCUMENTOS FISCAIS. PENALIDADE INSCRITA. LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NORMA ESPECÍFICA.

A penalidade a ser aplicada em razão da ausência de apresentação de documentos pertinentes às contribuições previdenciárias ou sua exibição de maneira diversa da realidade ou omissa, na forma e nos prazos estabelecidos pelo Fisco, encontra supedâneo na legislação previdenciária, mais precisamente no artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 283, inciso II, alínea “j”, do Decreto nº 3.048/99, Regulamento da Previdência Social, o que afasta a aplicabilidade dos preceitos inscritos nos artigos 11, §§ 3º e 4º, e 12, inciso II, parágrafo único, da Lei nº 8.218/91, em face do princípio da especialidade das normas, impondo seja decretada a improcedência do lançamento escorado nestes últimos dispositivos legais.

Conclusão

Isso posto, voto por **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, reconhecendo a nulidade da autuação por vício material.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Declaração de Voto

Não obstante o bem fundamentado voto do i. Relator, dele divirjo pelos fundamentos a seguir.

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).

Os arquivos digitais deverão conter informações relativas a todo o período fiscalizado e a todos os estabelecimentos e obras de construção civil de responsabilidade e deverão ser submetidos ao Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA).

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.

Destarte, o recurso voluntário em apreço não é passível de provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima