



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11634.000762/2009-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-008.862 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2020
Recorrente MONTREAL ENGARRAFADORA DE BEBIDAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 25/09/2009

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO. LEIAUTE APROVADO. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. VÍCIO MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

A autuação que imputa penalidade conformada na ordem legal para o caso específico não traduz vício material, eis que apurada sob base e coeficiente apropriados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

MPF

Não é nulo o MPF emitido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil para fiscalização de empresas domiciliadas na sua área de jurisdição.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO PARA MANIFESTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Inexiste previsão legal para manifestação do sujeito passivo durante o procedimento fiscal. Concessão de tal prazo somente se impõe após a instauração do processo administrativo fiscal, mediante lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento.

MULTA CONFISCATÓRIA

Improcede alegação de que a multa aplicada seria confiscatória, quando calculada de acordo com os parâmetros previstos em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Denny Medeiros da Silveira (relator) e Ana

Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a nulidade da atuação por vício material. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Redator designado

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

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão nº 06-25.501, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba/PR, fls. 128 a 136:

O contribuinte supra-identificado foi autuado pela Receita Federal do Brasil por ter deixado de apresentar à Auditoria Fiscal deste órgão, nos prazos fixados nas respectivas intimações, os arquivos em meio digital da contabilidade, da folha de pagamento e do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais.

Referidos arquivos foram apresentados somente após o vigésimo terceiro dia do prazo fixado na terceira intimação. Essa omissão configura infração ao art. 11, parágrafos 3º e 4º, da Lei 8.218, de 1991, em face do que foi aplicada a multa prevista no inciso III, do art. 12 da mesma Lei, no valor de R\$ 962.443,81.

No prazo regulamentar o autuado impugna o auto de infração, para requerer o seu cancelamento e da penalidade nele prevista. Para embasar seu pleito, arrola as seguintes alegações:

a) O Delegado da Receita Federal do Brasil em Londrina não seria autoridade competente para emitir o MPF. O ato por ele expedido contrariaria o parágrafo 4º do art. 6º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007, que tem a seguinte redação: § 4º *Os procedimentos de fiscalização a serem realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada, subordinada à mesma Região Fiscal, serão autorizados pelo respectivo Superintendente, ao qual caberá a emissão do MPF.*

b) Jamais poderia ter sido expedido o Auto de Infração, porque não teria sido cumprida formalidade essencial prevista no art. 44 da Lei nº 9.784, de 1999, editado nos seguintes termos: *Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.*

c) A empresa teria buscado apresentar para a fiscalização todos os documentos solicitados e justificativas de suas operações, sendo que os auditores fiscais, ao invés de analisarem os materiais apresentados e solicitarem eventuais esclarecimentos, simplesmente lavraram o AI, contrariando o art. 928 do RIR e a legislação aplicável. A intimação e a concessão de prazo para apresentação de documentos é um direito do contribuinte.

d) A autuação padeceria de falta de motivação, uma vez que os auditores fiscais não fundamentaram adequadamente o motivo pelo qual foram desconsiderados os arquivos apresentados, já que eventuais divergências entre as contas não teriam o condão de invalidar, para fins fiscais, todo o conteúdo dos arquivos que continham as informações exigidas pela legislação aplicável. Tal fato prejudicaria o direito à ampla defesa do contribuinte, configurando ofensa ao art. 5º, LV da Constituição Federal.

e) O Auto de Infração mereceria ser cancelado, porque a impugnante jamais teria ofendido o art. 12, I, da Lei 8.218, de 1991. Como se constataria do Relatório Fiscal da Infração, os Auditores Fiscais *nunca contestaram não possuírem os CDRs apresentados pela impugnante com todas as informações relacionadas ao período de 01/2004 a 06/2004, porque pelas suas razões somente afirmaram constarem algumas informações não solicitadas pela fiscalização ou outras informações em branco*. Por isto não teria existido qualquer infração à legislação, por parte da impugnante. E se tivesse ocorrido alguma irregularidade, competia à fiscalização intimar a impugnante para retificar seus arquivos em prazo razoável.

Todavia, os auditores concederam à impugnante diminuto prazo de cinco dias para reapresentar seus arquivos magnéticos, dentro do qual não seria possível dar atendimento.

f) A penalidade seria confiscatória e por isto o AI mereceria ser cancelado.

Ao julgar a impugnação, em 12/2/10, a 5ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, por unanimidade de votos, conclui pela sua improcedência, consignando a seguinte ementa no decisorio:

ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA. INFRAÇÃO

A apresentação extemporânea à auditoria fiscal da RFB dos arquivos digitais da contabilidade da empresa configura infração ao art. 11 da Lei 8.218, de 1991, cabendo a aplicação da multa prevista no inciso III do art. 12 da mesma lei.

MPF

Não é nulo o MPF emitido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil para fiscalização de empresas domiciliadas na sua área de jurisdição.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO PARA MANIFESTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Inexiste previsão legal para manifestação do sujeito passivo durante o procedimento fiscal. Concessão de tal prazo somente se impõe após a instauração do processo administrativo fiscal, mediante lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento.

MULTA CONFISCATÓRIA

Improcede alegação de que a multa aplicada seria confiscatória, quando calculada de acordo com os parâmetros previstos em lei.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 5/3/10, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 105, a Contribuinte, por meio de seu sócio-administrador (vide 20ª alteração do Contrato Social de fls. 37 a 42), interpôs o recurso voluntário de fls. 111 a 120, em 1º/4/10, no qual reproduz as alegações da sua impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Do conhecimento

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

Da multa imposta com base na Lei nº 8.218, de 29/8/91

Conforme se extrai do recurso voluntário, 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, segundo o Relatório Fiscal da Infração de fls. 8 a 12, a multa tratada no presente processo foi lavrada em razão de a empresa ter apresentado os arquivos digitais das Folhas de Pagamento, do ano-calendário de 2007, com “divergências entre as contas informadas no Bloco K200 (contabilização da folha de pagamento) e as contas informadas nos arquivos contábeis apresentados no formato definido na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, regulamentada pelo Ato Declaratório Executivo nº 15, de 23 de outubro de 2001”.

Ademais, consoante as telas do sistema de cobrança da DATAPREV¹-INSS, fls. 91 a 96, e o próprio Auto de Infração de fl. 2, o crédito, ora discutido, foi lançado como um crédito previdenciário, sendo-lhe atribuído o DEBCAD² nº 37.203.409-87.

¹ Empresa de Processamento de Dados da Previdência Social.

² Debcad é o termo utilizado para designar os débitos previdenciários.

Desse modo, considerando que a multa em questão foi lavrada em procedimento fiscal de cunho previdenciário³, analisaremos, primeiramente, o que diz a legislação previdenciária a respeito:

Lei nº 10.666⁴, 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 nº 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 nº 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 nº 3.048, de 6/5/99:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 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 nº 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 serventuário 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;

Portaria Interministerial MPS/MF nº 48 de 12/2/09:

Art. 8º A partir de 1º de fevereiro de 2009:

[...]

IV - o valor da multa pelo descumprimento das obrigações, indicadas no:

[...]

³ Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.1.02.00-2009-00705-0, fl. 17.

⁴ Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências.

V - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do Regulamento da Previdência Social, para a qual não haja penalidade expressamente cominada (art. 283), varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.329,18 (um mil trezentos e vinte e nove reais e dezoito centavos) a R\$ 132.916,84 (cento e trinta e dois mil novecentos e dezesseis reais e oitenta e quatro centavos);

VI - o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social é de R\$ 13.291,66 (treze mil duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos);

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se que a legislação previdenciária é clara ao estabelecer a multa de R\$ 13.291,66 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 III, da Lei 8.218/91⁵, 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 (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).

⁵ Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras Providências.

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\$ 13.291,66, como visto anteriormente, a multa imposta pela fiscalização importou em R\$ 962.443,81, conforme assim demonstrada no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fl. 14:

Faturamento de 2007	R\$ 209.226.916,00
0,02% vezes 23 dias	0,46%
Valor da multa	R\$ 962.443,81

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

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator designado.

Contrariamente ao bem articulado entendimento do i. Relator - Conselheiro 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, foram requisitadas informações referentes às competências de 2007 e 2008, mas seu descumprimento se deu 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 nº 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 verifiquem 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 2008**, quando o Recorrente desatendeu a requisição da fiscalização, dando surgimento ao fato gerador da obrigação tributária 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 e 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 nºs 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 nº 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 nº 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 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:

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 nº 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 nº 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 nº 8.218, de 1991, conformam a redação dada pela Medida Provisória nº 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, **aí 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 2.158-35, a Lei por ela alterada (Lei nº 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 Previdenciárias Sociais**. 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 nº 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 nº 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 atinentes aos tributos administrados pela SRFB. Por conseguinte, o descumprimento da reportada obrigação acessória se sujeita à multa prevista na Lei nº 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 nº 10.666, de 2003, cujo art. 13 sinaliza cabimento subsidiário dos contornos delineados pelos art. 32, inciso III, da Lei nº 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 nº 2402-008.037, sessão de 15 de janeiro de 2020 - processo nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 8.218, de 1991, são mais específicos do que o dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991;

20.2 Segundo, porque o art. 8º da Lei nº 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 nº 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 nº 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 aceitação, 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 25 de setembro de 2009, infere-se que a autuação em debate não contém vício material, por ter sido imputada a exata penalidade conformada na ordem legal para o caso específico, eis que apurada sob base e coeficiente apropriados.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF

nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, mas não enfrentadas pelo Relator, já que afetadas em face da suposta nulidade por ele admitida, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

MPF emitido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo. Ausência de nulidade.

A impugnação inicia por alegar incompetência do Delegado da Receita Federal do Brasil em Londrina para emitir o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Fundamenta sua alegação no parágrafo 4º do art. 6º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007, que tem a seguinte redação: [...]

Equivoca-se o impugnante neste ponto. Não há nenhuma ilegalidade na emissão do MPF para fiscalização de empresas domiciliadas na área de atuação do Delegado da Receita Federal do Brasil.

Verifico que a ora impugnante tem seu domicílio fiscal na cidade de Apucarana-PR, jurisdicionada, portanto, à Agência da Receita Federal do Brasil localizada naquela cidade. De outra parte, diz o art. 9º do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal que as ARF são localizadas e subordinadas conforme o seu Anexo IX.

E segundo o Anexo IX, a ARF em Apucarana está subordinada à Delegacia da Receita Federal em Londrina-PR.

[...]

Neste caso, o emissor do MPF detinha competência, sim, para a expedição deste ato, não se verificando nesse ponto a aludida nulidade.

Art. 44 da Lei 9.784. Inaplicabilidade ao Processo Administrativo Fiscal

Entende a impugnação que jamais poderia ter sido expedido o Auto de Infração, porque não teria sido cumprida formalidade essencial prevista no art. 44 da Lei nº 9.784, de 1999, qual seja, *Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.*

Esse é mais um equívoco em que incide o impugnante, por mais de uma razão.

A uma, porque o Processo Administrativo Fiscal - PAF não está sujeito às normas da Lei 9.784, de 1999, que trata do processo administrativo geral no âmbito da administração pública federal.

O ato que regulamenta o curso do Processo Administrativo Fiscal é o Decreto 70.235, de 1972, o qual detém status de lei ordinária. E apenas subsidiariamente se aplicaria ao PAF as normas da lei 9.784 (Art. 69 dessa Lei). Mas neste aspecto o

referido Decreto assegura ao contribuinte o pleno direito do contraditório e da ampla defesa, sendo desnecessária a aplicação subsidiária de nenhum outro ato de hierarquia semelhante.

De toda forma, o equívoco do impugnante também reside no fato de que o cumprimento do art. 44 da Lei 9.784 pressupõe a existência de um processo formal, escrito, tal como previsto nos art. 5º e 6º dessa Lei, sem o qual não há que se falar em encerramento da instrução ou direito à manifestação dentro de dez dias. Esses art. Assim dispõem:

[...]

Além disso, o parágrafo 1º do art. 22 da mesma lei também define que os *atos do processo devem ser produzidos por escrito, com data e local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável*.

Portanto, somente após essa instrução formal, escrita, que seria iniciado com o requerimento do interessado ou por iniciativa da administração, é que se admite a abertura do prazo de dez dias para manifestação do administrado.

Ocorre que antes da lavratura do Auto de Infração não existe processo produzido por escrito e por enquanto não há o quê a empresa se manifestar, porque simplesmente ainda não se instalou o contencioso, porquanto não há nenhum contraditório.

De atos escritos até esse passo, existe apenas o Mandado de Procedimento Fiscal e os Termos de Intimação para Apresentação de Documentos, que ainda não formam o processo, porque não traduzem os resultados do procedimento fiscal. Tais resultados só ficam visíveis a partir dos atos produzidos por escrito, consubstanciados no Auto de Infração e seus anexos explicativos do lançamento, quando então pode se instalar o contraditório e surge a oportunidade para o sujeito passivo se manifestar.

O Processo Administrativo Fiscal é consequência de um procedimento fiscal, que só tem início com o *primeiro ato de ofício* (materializado no Mandado de Procedimento Fiscal), *escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária*, consoante o art. 7º do Decreto 70.235, de 1972. Durante esse procedimento não existe nenhuma disposição legal que imponha à administração a abertura de prazo para manifestação do sujeito passivo. Só a partir da formalização do PAF, mediante a lavratura do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento para exigência do tributo (art. 9º do Decreto), é que se inicia o contencioso administrativo, nos termos dos art. 14 e 15 do mesmo Decreto, sendo que a partir da ciência válida do sujeito passivo é quando começa a correr o prazo de trinta dias (e não de dez, como requer a impugnante) para a manifestação do contribuinte na forma de impugnação do lançamento.

É certo que a Lei 9.784, de 1999, assegura aos administrados os direitos de ter ciência da tramitação do processo em que possam resultar para o interessado imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza de seu interesse, consoante o seu artigo 28. Mas para isso, tem que haver um processo formal, em que os atos se achem produzidos por escrito, conforme prescreve o parágrafo 1º do artigo 22 antes reproduzido. Só que, somente com a lavratura do auto de infração é que esses atos se materializam, passando a correr os direitos do administrado.

Ocorre que tais direitos se encontram garantidos igualmente na lei que rege o processo administrativo fiscal. Diante desses fatos, se conclui que a atuação da administração tributária não violou regras quer da Constituição da República quer da Lei 9.784, de 1999, afastando a tese de nulidade também por este lado.

Multa confiscatória

[...]

Conforme já se viu, a multa foi aplicada de acordo com a legislação posta à disposição tanto do contribuinte como da administração tributária.

Posto isto, a espécie de argumento expendido pela impugnante de ser dirigida ao legislador, aquele que elabora leis e normas e antes de editá-la examina detidamente a sua constitucionalidade.

Ao servidor administrativo compete apenas cumprir essa lei, que foi devidamente analisada e discutida no Congresso Nacional, sendo vedado a esse servidor dispensar a sua aplicação ou dar-lhe aplicação de forma diversa.

Por isto, estando a multa calculada de acordo com os parâmetros legais, descabe dar atendimento ao pleito da impugnação.

(Destaques no original)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

.