



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13052.000553/2007-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.151 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de julho de 2014  
**Matéria** OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE EXIBIR LIVROS E DOCUMENTOS.  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO HOSPITALAR DR. OSCAR BENÉVOLO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2007

PROCEDIMENTO. VALIDADE DA AUTUAÇÃO.

Cabe à autoridade fiscal emitente do auto de infração aplicar a correspondente penalidade por descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária.

INFRAÇÃO POR DEIXAR DE APRESENTAR LIVROS E DOCUMENTOS RELACIONADOS COM OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBJETO.

A aplicação de penalidade pela não apresentação de documentos e livros contábeis em meio digital só é possível quando a empresa é usuária de sistemas eletrônicos de processamento de dados.

Não cabe aplicar penalidade pela não apresentação, à fiscalização, das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - Gfip e das Declarações de Imposto de Renda Retidos na Fonte - Dirf entregues pela empresa ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

A infração pela falta de apresentação, à fiscalização, das Gfip não entregues ao INSS e à RFB é absorvida pela infração mais específica, capitulada, à época da autuação, no art. 32 inc. IV § 4º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97.

Constitui infração à legislação previdenciária, deixar, a empresa, de apresentar, à fiscalização, Livro Diário, Livro Razão e a tabela de incidência de contribuições previdenciárias da folha de pagamento.

DOSIMETRIA DA MULTA.

No cálculo da multa são considerados os elementos de gradação previstos no art. 292 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Inexistindo a correção da falta na fase de impugnação, inviável a aplicação do extinto instituto da relevação da multa.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo acima identificado contra o Acórdão n.º 18-11.033 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ Santa Maria-RS, f. 208-211, com ciência ao sujeito passivo em 14/08/2009, f. 214 que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) lavrado sob o Debcad n.º 37.124.524-9, com ciência ao sujeito passivo em 14/11/2007, f. 4.

De acordo com o relatório fiscal de f. 6-7, o AIOA trata de multa aplicada por infração ao art. 33 §§ 2º e 3º da Lei 8.212/91, na redação original, pelo fato de a empresa ter deixado de apresentar à autoridade fiscal os seguintes documentos relacionados com os fatos geradores de contribuições previdenciárias:

*2.1 - Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores do período de 07/2003 a 04/2007;*

*2.2- Livros Diário do período de 2003 a 2006 e 01/2007 a 04/2007;*

*2.3- Livros Razão do período de 2006 e 01/2007 a 04/2007;*

*2.4- Arquivos digitais da GFIP e DIRF do período de 01/1999 a 04/2007;*

*2.5- GFIP's — Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social entregues referente os meses de 01/1999 a 05/2000.*

*2.6- Tabela de incidência gerada pelo sistema de folha de pagamento*

A multa foi aplicada em seu valor mínimo, nos termos do art. 283, inciso II, “j” c/c art. 292 inc. I e art. 373, todos do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

A autuada apresentou impugnação contestando as matérias abrangidas pelo auto de infração. A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve integralmente o crédito tributário lançado. O julgado restou assim ementado:

**NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS - MULTA DE VALOR ÚNICO.**

*Constitui infração a legislação previdenciária deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n.º 8.212/91.*

*A multa aplicada constitui valor único invariável e a correção da falta restrita a apenas parte da infração cometida revela-se*

*inócua, posto que inábil a provocar o afastamento ou mesmo a redução do seu valor.*

Em 18/08/2009 o sujeito passivo, representado por advogado qualificado nos autos, interpôs recurso tecendo suas alegações, f. 221-227, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são, em síntese:

Em preliminar, alega invalidade do auto de infração por afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, pois entende que a multa não pode ser aplicada pela mesma autoridade que lavrou o auto de infração e antes de oferecida defesa prévia. Informa que é pacífica a jurisprudência que considera nula a multa de trânsito aplicada pelo próprio agente autuador, antes da defesa.

Sustenta, no mérito, que não tem condições financeiras e estruturais para adaptação imediata às exigências de informatização, e que a adoção de sistema mecânico de contabilidade é permitida pelo art. 1.179 do Código Civil Brasileiro.

Informa que requereu cópia das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – Gfip à Caixa Econômica Federal – CEF, conforme protocolo em anexo, mas não foi atendida. Conclui que não pode ser penalizada porque a documentação exigida está em poder de terceiros, que no caso é a CEF.

Protesta pela relevação da multa, considerando que presta serviço de saúde, sua conduta não causou prejuízo ao Fisco e nenhuma irregularidade foi apontada na sua contabilidade quanto aos aspectos formais.

Argumenta que a multa foi aplicada sem observância do princípio da individualização da pena e em desacordo com o disposto no art. 283 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, pois, segundo a recorrente, a autoridade lançadora deixou de fundamentar os critérios de gradação da multa aplicada, a existência ou não de circunstâncias atenuantes e agravantes e deixou de considerar no cálculo da multa a gravidade do fato, as condições econômicas do contribuinte, dentre outros aspectos subjetivos e objetivos.

Considera que a multa deve ser aplicada em seu valor mínimo de R\$ 636,17, pois a conduta que gerou a infração não é grave e a recorrente é primária.

Requer a nulidade do lançamento ou, subsidiariamente, a redução da multa para o valor de R\$ 636,17.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

### **Preliminar**

#### **Validade do Auto de Infração**

Documento assinado digitalmente por Luciana de Souza Espíndola Reis em 14/08/2014 às 14:08:20.

Autenticado digitalmente em 14/08/2014 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 14/08/2014 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cabe à autoridade fiscal que emite o auto de infração aplicar a penalidade por descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, por determinação do art. 10 inc. IV do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Isso significa que, em matéria tributária, a autoridade administrativa não propõe penalidade, mas aplica a penalidade, conforme o magistério de Leandro Paulsen<sup>1</sup>, ao comentar o art. 142 do Código Tributário Nacional:

*Aplicação da penalidade. A referência à proposição da aplicação da penalidade pressunha um procedimento sancionador específico, com oitiva prévia do infrator, o que, contudo, não ocorre. A autoridade fiscal não propõe e, sim, aplica, se for o caso, a penalidade prevista em lei, ficando, a defesa, para impugnação posterior. Há de se dizer, contudo, que a impugnação tem efeito suspensivo da exigibilidade, nos termos do art. 151, III, do CTN.*

Ao contrário do alegado, os fundamentos fáticos e jurídicos descritos no auto de infração descrevem quais são os fatos imputados à recorrente, dando a ela a oportunidade de contestá-los e de produzir as provas em contrário que entender necessárias.

Inexistente, pois, o alegado óbice ao contraditório e à ampla defesa, o que conduz à rejeição da preliminar de invalidade do lançamento.

## **Mérito**

### **Não Apresentação de Livros e Documentos Relacionados aos Fatos Geradores de Contribuições Previdenciárias. Infração**

O tipo objetivo da infração debatida é a conduta omissiva do agente que deixa de apresentar à autoridade fiscal um ou mais documentos ou livros relacionados com os fatos geradores de contribuições previdenciárias e a conduta comissiva do agente que apresenta documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

O objeto da infração é qualquer documento ou livro que contenha informações de fatos geradores de contribuições previdenciárias. Veja que a infração pode ter um ou mais objetos, dependendo da quantidade de documentos ou livros envolvidos na infração.

O primeiro ponto a ser analisado é quanto à infração pela não apresentação de informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais da Secretaria da Receita Previdenciária.

A fiscalização não especificou quais informações deixaram de ser prestadas em meio digital, o que caracteriza cerceamento de defesa e impede o controle de legalidade do ato.

Caso se referisse a documentos e livros em meio digital, tal exigência estava e ainda está condicionada à comprovação, por parte da fiscalização, de que a empresa é usuária de sistemas eletrônicos de processamento de dados, o que não ocorreu no caso. É o que se depreende do art. 11 da Lei 8.218/91, em sua redação original, e na redação da MP 2.158-35, de 2001:

*Art. 11 As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado em relação ao período-base imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a Cr\$ 250.000.000,00, e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas, a partir do período base de 1991, a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição do Departamento da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos. (revogado)*

(...)

*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) (Vide Mpv nº 303, de 2006)*

(...)

Portanto, afasto a infração pela não apresentação de arquivos digitais.

Com relação às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) exigidas pela autoridade fiscal, manifesto-me no sentido de que sua exibição pode ser exigida, entretanto, não é cabível a aplicação de penalidade pela não apresentação. É que esses documentos, quando tenham sido entregues pelo sujeito passivo ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS ou à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, conforme procedimentos previstos na legislação pertinente, passaram a compor o banco de dados desses órgãos, e, na época da autuação, pertenciam à RFB, de modo que o seu conteúdo era de conhecimento das autoridades fazendárias.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/08/2014 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 14/08/2014 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O que é passível de autuação é a omissão do sujeito passivo em entregar as GFIP ao INSS ou à Receita Federal, o que era previsto, à época dos fatos, pelo art. 32, IV, § 4º da Lei 8.212/91 com a redação da Lei 9.528/97.

Afasto, portanto, a infração pela não apresentação da GFIP e da DIRF.

Todavia, a infração em tela ficou configurada pelo não atendimento, por parte da recorrente, da exigência de apresentação dos Livros Diário, Livros Razão e da tabela de incidência de contribuições previdenciárias da folha de pagamento.

A recorrente juntou aos autos, antes da impugnação, apenas o termo de abertura, balanço patrimonial, contas de resultado e termo de encerramento dos Livros Diários dos Exercícios 2003 a 2007, f. 94-139 e deixou de apresentar os Livros Razão de 2006 e do período de 01/2007 a 04/2007, bem como a tabela de incidência de contribuições previdenciárias da folha de pagamento, de modo que a falta não foi sanada.

Logo, mantenho a infração com relação à não apresentação dos Livros Diário, Livro Razão e tabela de incidência de contribuições previdenciárias da folha de pagamento.

Serão apreciadas no capítulo seguintes as implicações, no valor da multa, quanto ao decidido até aqui.

### **Não Apresentação de Livros e Documentos Relacionados aos Fatos Geradores de Contribuições Previdenciárias. Dosimetria da Multa**

A multa abstrata é fixada pelo legislador, que, para a infração em foco, a definiu no art. 283 inciso II “j” do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no valor de R\$ 6.361,73, corrigida, à época da lavratura do auto de infração, para R\$ 11.951,21, com base nos mesmos índices de correção dos benefícios da previdência social, conforme determinação do art. 373 do RPS/99 c/c Portaria MPS nº 142, de 11 de abril de 2007 – DOU 12/04/2007, vigente à época da autuação, art. 9º inciso VI, abaixo transcrito:

*Art. 9º A partir de 1º de abril de 2007:*

*(...)*

*VI - o valor da multa indicado no inciso II do art. 283 do RPS e de R\$ 11.951,21 (onze mil novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos);*

A pena concreta foi aplicada pela autoridade administrativa com base em critérios legais, previstos no art. 292 do RPS/99, na redação vigente à época da infração:

*Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:*

*I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;*

*II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;*



*III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes;*

*IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no **caput** dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e*

*V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.*

*Parágrafo único. Na aplicação da multa a que se refere o art. 288, aplicar-se-á apenas as agravantes referidas nos incisos III e V do art. 290, as quais elevam a multa em duas vezes.*

Não foram constatadas as circunstâncias agravantes do art. 290 do RPS/99 nem a atenuante do art. 291 do mesmo Regulamento, na redação da época da infração:

*Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:*

*I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes;*

*II - agido com dolo, fraude ou má-fé;*

*III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;*

*IV - obstado a ação da fiscalização; ou*

*V - incorrido em reincidência.*

*Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecurável administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)*

*Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*

*§ 1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento. (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*



*§ 3o Da decisão que atenuar ou relevar multa cabe recurso de ofício, de acordo com o disposto no art. 366. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*

Os critérios da individualização da pena são tão somente os previstos em lei. Nota-se que não há previsão legal para se considerar, na gradação da multa, a condição financeira e econômica do autuado, a atividade por ele exercida, ou a extensão do dano causado.

No auto de infração adotou-se o valor mínimo da multa, R\$ 11.951,21, considerando a inexistência de circunstâncias agravantes e atenuantes, por força do art. 290, inciso I, do RPS/99, o que ficou consignado no relatório fiscal da aplicação da multa às f. 7. A gradação da multa, portanto, observou fielmente a legislação aplicável.

Para este tipo de infração a multa-base não varia em função da quantidade de objetos da infração, ou seja, não importa se o objeto da infração foi um documento ou dez documentos, a multa-base será a mesma, de modo que o reconhecimento quanto à insubsistência parcial da infração, fundamentado no capítulo anterior deste voto, não influencia no valor da multa aplicada.

Por fim, não é possível atender ao pedido de relevação da multa, pois, conforme visto, a infração não foi sanada, deixando de ser atendido um dos requisitos legais autorizadores da relevação da multa, nos termos do revogado § 1º do art. 291 do RPS/99.

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por **negar provimento ao recurso voluntário**, mantendo a penalidade aplicada no auto de infração.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora