



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

Processo nº 13864.000508/2010-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.466 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2013
Matéria Auto de Infração: Omissão de Fatos Geradores em Folha de Pagamento Digital. Divergência de GFIP.
Recorrente TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DIVERGÊNCIA ENTRE GFIP E FOLHA DE PAGAMENTO DIGITAL.

Em casos nos quais há divergência entre a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP e a Folha de Pagamento Digital, devem ser aplicados os dispositivos presentes na Lei nº 8.212/1991, combinada com o Decreto nº 3.048/1999, por serem específicos às contribuições previdenciárias, prescrevendo a referida conduta e a respectiva sanção.

AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO NA APLICAÇÃO DA PENALIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Tendo sido aplicada multa não prevista pela legislação previdenciária, incorreu o Auto de Infração ora recorrido em vício material, por ausência de fundamentação, pelo que deve ser anulada a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento: I) Por maioria de votos: a) em anular o lançamento pela existência de vício, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso; b) em conceituar o vício como material, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em conceituar o vício como formal. O Conselheiro Mauro José Silva acompanhou a votação por suas conclusões. Declaração de voto: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/06/2013 por

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 22/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado d

igitalmente em 30/08/2013 por MARCELO OLIVEIRA

Impresso em 02/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 13864.000508/2010-70
Acórdão n.º **2301-003.466**

S2-C3T1
Fl. 3

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Mauro José Silva - Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Descumprimento de Obrigação Acessória lavrado em face de TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S/A, por ter a empresa apresentado folha de pagamento em âmbito digital com omissão ou incorreção, eis que divergente dos fatos geradores confessados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP, conforme se infere do Relatório Fiscal.

Em virtude de ter infringido o art. 11 da Lei nº 8.218/1991, foi imputado à Recorrente pagamento no montante de R\$ 138.666,44 (cento e trinta e oito mil seiscientos e sessenta e seis reais e quarenta e quatro centavos) a título de multa, com fulcro no art. 12, II, parágrafo único, da mesma Lei.

Ciente da autuação em 22/12/2010, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 21/01/2011. Entretanto, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP), cuja ementa assim dispôs:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Exercício: 2007*

*ARQUIVOS DIGITAIS. OMISSÕES OU INCORREÇÕES.
Apresentar a empresa arquivos e sistemas das informações em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal com omissão ou incorreção constitui infração à legislação tributária, consoante o disposto no artigo 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.*

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a empresa interpôs Recurso Voluntário em 17/08/2011, sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) O pagamento dos valores apontados pelo fisco como não declarados eletronicamente não representa fato gerador da contribuição previdenciária, por não ter natureza salarial, motivo pelo que não poderia ser lançado como tal na contabilidade da Recorrente.
- 2) Não houve omissão de informação, mas divergência quanto à forma contábil de declaração, já que a Recorrente, apesar de não ter contabilizado os valores como salário, o fez como outras espécies de pagamento.
- 3) As inconsistências apontadas pelo Relatório Fiscal se referem a valores que não constituem fato gerador da contribuição previdenciária, sendo correta

Processo nº 13864.000508/2010-70
Acórdão n.º **2301-003.466**

S2-C3T1
Fl. 5

a informação prestada pela ora Recorrente. Em não havendo omissão de informações, deve ser afastada a penalidade aplicada.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Da omissão ou incorreção da folha de pagamento em meio eletrônico

No caso em tela, foi observado que a ora Recorrente apresentou folha de pagamento no âmbito digital de forma divergente com o que consta na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP, conforme exposto no Relatório.

O contribuinte, por sua vez, alega que os valores em questão não configuram contribuição previdenciária, uma vez que não possuem natureza salarial.

O fisco considerou que tal conduta infringiu o texto do art. 11, §§3º e 4, aplicando-se, portanto, a penalidade prevista no art. 12, II e parágrafo único da Lei nº 8.218/1991, abaixo colacionados:

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 decadal previsto na legislação tributária.

(...).

§3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§4º Os atos a que se refere o § 3o poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...).

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
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.

(...).

A obrigação do contribuinte de apresentar todas as informações solicitadas pela fiscalização está prevista no art. 33 da Lei nº 8.212/1991, que disciplina as obrigações tributárias relativas às contribuições previdenciárias, inclusive acessórias:

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

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

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

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

O ensinamento retrocitado é corroborado pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP, uma vez que o Auditor Fiscal, ao solicitar os arquivos em meio digital a serem apresentados pela empresa, o faz com base nesta mesma legislação.

O artigo 33, §§1º e 2º da Lei nº 8.212/1991 é exatamente aquele que autoriza o auditor fiscal a solicitar as informações de interesse da fiscalização, sendo obrigação tributária acessória já contida na Lei de Custeio da Previdência Social, cuja penalidade também está prevista na mesma Lei, nos seus arts. 92 e 102:

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.

(...).

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Remetendo-se ao Regulamento da Previdência Social, neste é que devemos encontrar a conduta tipificada e o valor da multa:

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:

(...).

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

(...).

b) 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 exibir 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;

Ora, verificando-se que a Lei nº 8.212/1991, combinada com o Decreto nº 3.048/1999, prescreve a conduta e a sanção correspondente, deve ser esta a aplicada.

São inúmeros os autos de infração que têm fundamento legal neste mesmo fato (Fundamento Legal AI 38) e que penalizam exatamente esta mesma conduta, sendo aplicada a multa decorrente do suposto descumprimento do art. 33 da Lei 8.212/1991.

Cabe transcrever a tipificação da conduta infracional utilizada pela Receita Federal em autos de infração semelhantes:

FUNDAMENTO LEGAL: 38

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

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 exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme previsto no art. 33, parágrafos 2. e 3. da referida Lei, combinado com os artigos 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

Lei n. 8.212, de 24.07.91, artigos 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, II, "j" e art. 373.

Existindo, portanto, uma norma específica na Lei que disciplina as fontes de custeio da Previdência Social, não pode outra norma ser simultaneamente aplicada, sob pena de *bis in idem*.

O princípio do *non bis in idem* é secular, erigido à condição de garantia constitucional implícita em respeito a princípios expressos, como o da estrita legalidade, da moralidade pública, da dignidade da pessoa humana e o do Estado Democrático de Direito.

Por outro lado, uma lei posterior não revoga uma que lhe seja anterior se esta for especial, princípio positivado no ordenamento jurídico brasileiro através do art. 2º, §2º da Lei de Introdução ao Código Civil, conhecida pela expressão latim “*lex specialis derogat legi generali*”.

Da análise das duas normas, verifica-se ainda que a Lei posterior, no caso a Lei 8.218/1991, não revogou expressamente a anterior, não era com ela incompatível e nem regulou a matéria de que tratava a anterior (art. 2º, §1º da Lei de Introdução ao Código Civil).

Diante da existência de duas normas que, aparentemente, disciplinam a matéria do mesmo modo, o conflito deve ser resolvido a partir da escolha daquela que seja específica da matéria, no caso, a Lei nº 8.212/1991, que dispõe sobre o Plano de Custeio da Previdência Social, dentro do qual se encontram as contribuições previdenciárias.

A Lei nº 8.218/1991, por sua vez, dispõe sobre impostos e contribuições federais, de forma genérica, inclusive sobre a prestação de informações à fiscalização e respectivas penalidades, excluindo-se da sua abrangência, contudo, o que se relacionar às contribuições previdenciárias, sob pena de dupla incidência (*bis in idem*).

A simples leitura dos dois dispositivos legais aparentemente conflitantes já seria suficiente para se chegar à conclusão de que a primeira, qual seja a Lei nº 8.212/1991, deve ser a aplicada ao caso concreto.

A própria penalidade instituída pela Lei nº 8.218/1991 deixa evidente que sua aplicação está limitada às hipóteses em que o tributo tem no seu fato gerador relação com a receita bruta auferida pela empresa, o que não é o caso da regra geral das contribuições previdenciárias.

O art. 112 do CTN também determina que a penalidade aplicada deverá ser aquela mais favorável ao acusado quando houver dúvida sobre a capitulação legal do fato, *in verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Outros aspectos também podem ser observados que só confirmam a afirmação acima.

A Lei nº 8.218/1991 foi editada quando ainda não existia uma unificação da Secretaria da Receita Federal e da Receita Previdenciária em Super Receita, de modo que apenas os tributos administrados pela primeira eram submetidos ao regramento previsto na referida Lei, tais quais as contribuições sociais não previdenciárias (por exemplo, PIS, COFINS, CSLL) e impostos federais.

Por esta razão, a penalidade aplicada no caso de entrega de arquivos digitais em descumprimento às regras determinadas em lei e em normas infralegais teve como base a receita bruta das empresas, já que diretamente relacionada com o proveito econômico que poderia ser obtido com a supressão da informação relativa aqueles tributos, que têm em sua base de cálculo algum elemento da receita bruta.

Bastante coerente, portanto, a eleição da receita bruta como parâmetro da aplicação de penalidades quando o contribuinte estivesse sujeito à fiscalização de tributos que também têm em sua base de cálculo aquela mesma expressão econômica, ou pelo menos um dos seus elementos.

No caso desses tributos e contribuições sociais, a omissão de informações estaria relacionada diretamente à receita bruta, seja porque as informações omitidas estariam contidas dentro desta mesma expressão econômica, seja porque o benefício obtido pelo contribuinte infrator teria repercussão no recolhimento dos tributos que a tem como base de cálculo.

Se a omissão da informação poderia conferir ao contribuinte desses tributos e contribuições sociais benefício econômico proporcional à receita bruta, a penalidade também pode ser aplicada com base nesta.

Para atender ao fim educativo e repressivo que devem estar presentes na penalidade, os valores que tiverem atrelados ao possível proveito econômico devem ser os utilizados para tipificação da conduta e da sanção.

No caso das contribuições previdenciárias devidas pela empresa Impugnante, contudo, não existe qualquer relação com a sua receita bruta. Eventual omissão de informações não teria o condão de reduzir o montante da receita e, em consequência, do tributo devido.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias é, em regra, a folha de salário e demais remunerações pagas a quem lhe presta serviço. Eleger a receita bruta como parâmetro para a punição do contribuinte por omissão de informação absolutamente dissociada daquele valor seria permitir medida desproporcional e irrazoável.

Por esta razão é que se chega, novamente, à conclusão de que a Lei nº 8.218/1991, ao utilizar a receita bruta como base para o cálculo da penalidade ao contribuinte, não poderia ser aplicada às contribuições previdenciárias que, além disso, possuem norma específica prevendo a multa para o caso de supressão de informações solicitadas pela fiscalização.

Não é por outro motivo que a Lei nº 8.212/1991 prevê, dentre as multas aplicáveis aos casos de descumprimento de obrigações acessórias, aquelas consistentes em percentual sobre a base de cálculo ou número de informações omitidas, sem qualquer relação com receita bruta.

E não se diga que a unificação da Receita Federal, através da Lei nº 11.457/2007, teria alterado a sistemática e passado a permitir a aplicação da Lei nº 8.218/1991 às contribuições previdenciárias.

Ora, a Lei que criou a Super Receita nada mais fez do que centralizar procedimentos e fixar competências, não alterando, contudo, normas relacionadas a obrigações tributárias e penalidades.

Entendimento diverso levaria também à conclusão absurda de que a Lei nº 11.457/2007 teria revogado a Lei nº 8.212/1991, o que não ocorreu, tanto que mantida a aplicação pela Receita Federal às contribuições previdenciárias, tanto para lançar tributos devidos, quanto para determinar a multa devida pelo contribuinte que descumpre obrigação acessória.

Em suma, a obrigação acessória descumprida está prevista no art. 33 e parágrafos da Lei nº 8.212/1991, cuja multa respectiva tem seu cálculo nos termos dos arts. 92 e 102 do mesmo diploma, combinado com o art. 283, II, “b” do Regulamento da Previdência Social, jamais a da Lei 8.218/1991.

Por fim, o art. 50 da Lei nº 9.784/99 sustenta a necessidade de os atos administrativos, que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, serem motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, dentre o que se inclui a indicação correta da legislação em que se baseia.

Destaque-se que, quando se trata de ato administrativo, como o lançamento tributário, por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. Assim, é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. [1] Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma”, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Com isso, tem-se que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados, aquele prescrito em lei.

Ademais, nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. **Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.** É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) **Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.**

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Desta feita, tendo sido aplicada multa não prevista pela legislação previdenciária, incorreu o Auto de Infração em vergaste em vício material, por ausência de fundamentação na imputação da penalidade, pelo que deve ser anulada a autuação.

Da Conclusão

Processo nº 13864.000508/2010-70
Acórdão n.º **2301-003.466**

S2-C3T1
Fl. 13

Ante ao exposto, deve ser **DADO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário do contribuinte, para que seja anulado o Auto de Infração por vício material.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva,

Apresentamos nossas considerações sobre alguns aspectos relacionados à matéria apresentada pela recorrente ou que consideramos como de ordem pública.

Penalidade por deixar de apresentar, ou apresentar em desacordo com a forma ou o prazo previsto na legislação, os sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal. Aparente conflito de normas. Regra da especialidade em relação à infração. Aplicação dos arts. 11 e 12 da Lei 8.218/91.

Na fiscalização das contribuições previdenciárias, a penalidade por deixar de apresentar, ou apresentar em desacordo com a forma ou o prazo previsto na legislação, os sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal suscita o aparente conflito das seguintes normas: o art. 11 e 12 da Lei 8.218/91 e os arts. 32, inciso III c/c art. 92 da Lei 8.212/91.

Lei 8.218/91

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

*§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no **caput** deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei

nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, 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 2158-35, de 2001)

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

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Lei 8.212/91

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; (Nova redação

dada pela Lei nº 11.941/2009)

(...)

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. (Atualizações decorrentes de normas de hierarquia inferior).

Sobre o assunto, subscrevemos a posição adotada na Solução de Consulta Interna nº 5, de 15 de maio de 2012, da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), *in verbis*:

“15. Observa-se, no entanto, que o dispositivo da Lei 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 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.

17. Neste caso, o conflito normativo se resolve aplicando-se o critério da especialidade, segundo o qual a norma especial prevalece em detrimento da norma geral.

A referida Solução de Consulta de nº 5 teve a seguinte redação de ementa::

“Assunto: Arquivos digitais. Fiscalização de Contribuições Previdenciárias. Código de Fundamentação Legal

A apresentação de arquivos digitais relativos à contribuições previdenciárias com inconsistências ou fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) configura descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991.(...)”

Em harmonia com o entendimento da COSIT, existem precedentes de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e alguns precedentes da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF no mesmo sentido:

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas / 8a. Turma / DECISÃO 05-34063 em 22/06/2011

Contribuições Sociais Previdenciárias (...)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Data do fato gerador: 31/07/2009 CUSTEIO PREVIDENCIÁRIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS ART. 11, § 3º e 4º da Lei nº 8.218/1991, MULTA PUNITIVA ART. 12, III da Lei 8.218/91. 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 5 anos, à disposição da fiscalização. A exigibilidade dos arquivos está prevista no art. 11, §§1º, 3º e 4º da Lei nº 8.218, de 29/08/1991 e Art. 8º da Lei 10.666/2003, e deverão ser apresentados de acordo com o leiaute definido no Manual Normativo de Arquivos Digitais MANAD, versão 1.0.0.1, aprovado pela Portaria MPS/SRP nº 58, de 28/01/2005 e, a partir de 01/06/2006, no Manad Versão 1.0.0.2, aprovado pela IN MPS/SRP no 12, de 20/06/2006. A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária. (...)

Em sentido contrário, aplicando o inciso III do artigo 32 da Lei 8.212/91, destacamos decisão da Primeira Turma, Quarta Câmara, da Segunda Seção de Julgamento do CARF:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Data do fato gerador: CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – ARTIGO 32, III DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 283, II, “b” DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 – EXIGÊNCIA DE ARQUIVOS EM MEIO MAGNÉTICO – FUNDAMENTO ART. 8º DA LEI 10.666/2003 C/C ART. 225, III DO DECRETO 3048/99. A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária. Inobservância do artigo 32, IIIº da Lei nº 8.212/91 c/c artigo 283, II, “h” do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. 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. (Acrescentado pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/03 ver art. 8º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03). Deixar de apresentar informações em meio digital de acordo com o leiaute

previsto no manual normativo de arquivos digitais constitui infração aos dispositivos da legislação previdenciária. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (2401-00513, sessão de 08/07/2009)

Notamos que a posição oposta a que adotamos, ou seja, a posição que entende aplicável a penalidade prevista na Lei 8.212/91 igualmente adota o critério da especialidade, mas o faz considerando o tributo e não a infração em si. O cerne do argumento reside no fato de que é a Lei 8.212/91 a lei específica para a obrigação principal das contribuições previdenciárias e, portanto, é esta que deve ser aplicada na fiscalização de tais tributos. Data vênia, não vemos mérito em tal argumento, tendo em vista que a referida obrigação acessória ou dever instrumental pretende fornecer à fiscalização os meios necessários para a aplicação do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). A partir da fusão entre a Secretaria da Receita Previdenciária com a Secretaria da Receita Federal, com a Lei 11.457/2007, a fiscalização das contribuições previdenciárias restou unificada com a fiscalização dos demais tributos federais, portanto, não há qualquer sentido em manter penalidades distintas para o descumprimento de obrigação acessória que objetiva fornecer meios para o mesmo órgão fiscalizador. A penalidade deve ser idêntica para todos os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e deve corresponder àquela constante do art. 12 da Lei 8.218/91 prevista especificamente para a infração de deixar de apresentar ou apresentar com vícios os arquivos digitais.

Tal raciocínio, no entanto, só pode ser aplicado para fatos geradores das contribuições previdenciárias posteriores à entrada em vigor da Lei 11.457/2007 – 05/2007, por conta do art. 105 do CTN.

Sobre esse aspecto da questão transcrevemos trecho da Solução de Consulta nº 5:

“20.3 (...) 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 unificar procedimentos, e a aplicação dos dispositivos da Lei 8.218, de 2001, à fiscalização das contribuições previdenciárias vai ao encontro deste anseio.”

Não desconhecemos que a penalidade prevista no art. 12 da Lei 8.218/91 é bastante gravosa, mas a discussão de eventual violação à proporcionalidade ou existência de efeito confiscatório não pode ser feita na seara administrativa em virtude do art. 26-A do Decreto 70.235/72. Entretanto, nessa discussão não deverá passar sem ser notado que ao utilizar meios digitais para sua escrituração, o sujeito passivo poderia erguer barreiras intransponíveis para a fiscalização ao se negar a apresentar os arquivos e sistemas, ou ao apresentá-los em formas que dificultem a atuação das ferramentas que auxiliam a autoridade fiscal. Essa questão poderia equivaler, na era analógica na qual tudo era registrado em papel, ao registro das operações em língua desconhecida (russo ou mandarim, por exemplo) ou em código, de modo a impossibilitar a compreensão da fiscalização. Assim como na era analógica exigia-se o registro na língua pátria e obedecendo a certas regras, na era digital deverão ser

respeitadas algumas formalidades. Por outro lado, um simples problema de código que não impossibilite a compreensão dos dados poderia dar ensejo a penalidade tão gravosa? São questões que a seu tempo poderão ser respondidas pelo Poder Judiciário, tendo em vista as limitações impostas legalmente ao processo administrativo.

Por oportuno, é de ser registrado que, a partir de 11/2008, considerando a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 no lançamento de ofício das contribuições previdenciárias determinada pela MP 449, se a infração apurada for a não apresentação no prazo marcado dos arquivos digitais e houver o lançamento de obrigação principal no mesmo período, a penalidade aplicável corresponderá ao agravamento da multa de ofício, conforme previsão do §2º, inciso II, do art. 44 da Lei 9.430/96.

Assim, concluímos que, em regra, para fatos geradores a partir de 05/2007 - data da entrada em vigor da Lei 11.457/2007 - é o art. 12 da Lei 8.218/91 o dispositivo aplicável para quantificar a penalidade para a infração de deixar de apresentar, ou apresentar em desacordo com a forma ou o prazo previsto na legislação, os sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva