



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

Processo n° 13896.002789/2010-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-001.889 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 18 de outubro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente MEVA DO BRASIL SISTEMAS DE FORMAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

Ementa:

ARQUIVOS DIGITAIS. FORMA ESTABELECIDA PELA RFB.

Constitui infração à legislação tributária a empresa deixar de atender à forma estabelecida pela RFB de apresentação de arquivos com informações em meio digital correspondentes ao registro de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal.

VALOR ABUSIVO DA MULTA. CONFISCO.

Não caracteriza valor abusivo nem confisco a multa aplicada nos estritos termos legais.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

Súmula CARF n° 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Oseas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Osmar Pereira Costa, Bianca Delgado Pinheiro, Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração DEBCAD 37.311.114-2/2010, relativo à multa prevista no art. 12, inciso I, da Lei 8.218/91. Consta do relatório Fiscal:

Deixar a pessoa jurídica que utilizar sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal de atender à forma estabelecida pela RFB para apresentação de informações em meio digital.

A empresa apresenta declaração do IRPJ com regime de tributação pelo Lucro Real, Informando que possui contabilidade em meio digital.

A empresa embora tenha sido intimada, por diversas vezes, através de Termos de Intimação Fiscal TIF, não apresentou os arquivos da Folha de Pagamento e da Contabilidade em meio digital no formato MANAD Manual de Arquivos Digitais, conforme previsto na legislação.

DA CIÊNCIA

O contribuinte foi cientificado da autuação e apresentou impugnação.

A decisão de primeira instância administrativa julgou procedente a autuação fiscal.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 02/08/2011. Irresignado apresentou recurso voluntário em 26/08/2011, alegando em síntese:

- a decisão de primeira instância não pode ser mantida em razão da ausência de motivação e fundamentação;

- não há dúvida de que a cumulação das multas pelas infrações acessórias acusadas (falta de apresentação de arquivos digitais), com as multas pelas infrações às obrigações tributárias substanciais (faltas de recolhimentos da contribuição previdenciária) lançadas e já penalizadas, se traduz numa cobrança puramente arbitrária e ilegal, que compromete a validade do lançamento, que, ao pretender cobrar cumulativamente as multas por obrigações principal e acessória decorrentes de um único fato (suposta falta de recolhimento da contribuição previdenciária), configura nítido abuso do poder fiscal e ilegal "bis in idem", atentando ainda contra os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do devido processo legal que devem orientar a aplicação das multas;

- arquivo digital não impossibilita a constituição do crédito;

- seja porque já se acham absorvidas pelas multas lançadas pelas "supostas infrações" às obrigações tributárias substanciais (falta de recolhimento da contribuição previdenciária), seja porque a exigência infringe o princípio da razoabilidade, são patentes a ilegalidade e a desproporcionalidade da aplicação cumulativa da multa pelas supostas "infrações" em flagrante atentado contra os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do devido processo legal que devem orientar a aplicação das multas;

- por fim, requer a reforma da decisão combatida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso voluntário é tempestivo, pressuposto de admissibilidade cumprido, passo ao exame das questões suscitadas.

Constitui infração à legislação deixar a empresa de atender a forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB de apresentação de arquivos com informações em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, conforme previsto na Lei 8.218/91, art. 11, parágrafos 3º e 4º, com redação da MP n. 2.158/01. O valor da multa está previsto na Lei 8.218/91, art. 12, I, parágrafo único. O contribuinte não apresentou os arquivos da Folha de Pagamento e da Contabilidade em meio digital no formato MANAD - Manual de Arquivos Digitais, conforme previsto na legislação.

Consta da decisão de primeira instância:

Como afirma a impugnante, na mesma ação fiscal que resultou no presente auto de infração, foram lançados de ofício os créditos tributários apurados pelo auditor fiscal, não recolhidos e não declarados, resultando na lavratura dos seguintes autos de infração: DEBCAD nº 37.289.629-4, processo administrativo nº 13896.002785/2010-40, referente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa; DEBCAD nº 37.289.630-8 e DEBCAD nº 37.289.631-6, processos administrativos nº 13896.002786/2010-94 e nº 13896.002785/201039, referentes à contribuição previdenciária devida pelos segurados; e DEBCAD nº 37.311.1134, processo administrativo nº 13896.002788/2010-83, referente às contribuições devidas a terceiros. Em todos esses autos de infração foi aplicada apenas a multa de mora.

Entretanto, o presente lançamento de ofício, aplicando multa pela infração de não apresentar os arquivos da folha de pagamento e da contabilidade em meio digital no formato MANAD, a qual, aliás, a contribuinte não nega ter cometido, não tem nenhuma relação com esses outros lançamentos de ofício. Na verdade, a multa aqui aplicada seria devida mesmo se a

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.942/2009 e a Resolução nº 10.000/2010 do Conselho Superior do TCU, em 18/10/2012 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA, Assinado digitalmente em 18/

10/2012 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA

Impresso em 19/10/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

contribuições previdenciárias e não houvesse lançamento de ofício referentes à obrigação principal. Por isso, revela-se sem fundamento a alegação de acumulação de multas sobre infrações decorrentes do mesmo fato gerador.

E essa mesma razão já demonstra a improcedência da alegação de que a multa seria indevida pois a não apresentação dos arquivos digitais não teria obstaculizado a constituição do crédito tributário.

Nesse aspecto, cabe ainda dizer que a legislação que fundamentou o auto de infração não prevê nenhuma circunstância para dispensa da aplicação da multa, como esta de não impedir a constituição do crédito tributário, com a qual a autuada queria ver afastada a penalidade.

Por outro lado, tendo o autuante pautado seu procedimento estritamente na legislação vigente, qualquer alegação de ofensa aos princípios do não confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade, da impossibilidade de bis in idem questionam, na verdade, a constitucionalidade dessa legislação que fundamentou a lavratura do auto de infração, o que não pode ser apreciado por esta Turma de Julgamento.

De fato, em sede de processo administrativo, são estranhas as discussões em torno da suposta inconstitucionalidade da legislação, como determina o Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 26-A:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Tal dispositivo decorre de que a declaração de inconstitucionalidade de lei é matéria afeta aos órgãos competentes do Poder Judiciário, tanto por meio do controle difuso como pelo concentrado, ressaltando-se que, neste último caso, a competência é exclusiva da Suprema Corte, conforme expresso no art. 102, inciso I, alínea o, da Constituição Federal.

No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe exclusivamente verificar se o ato praticado pelo agente está, ou não, conforme a legislação, sem emitir juízo da legalidade ou da constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato.

Ressalte-se que tal entendimento é pacífico na jurisprudência administrativa, como comprova a Súmula nº 2 do Segundo Conselho de Contribuintes, aprovada inclusive pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.520, de 23/07/2007, cujo teor é o seguinte:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Diga-se ainda que igualmente não procede a alegação de que não teria sido observado o devido processo legal, uma vez que a própria impugnação apresentada e sua apreciação por esta

Turma de Julgamento já demonstram que tal direito está sendo devidamente respeitado.

Em face do exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário constituído.

A decisão de primeira instância contém os motivos e os fundamentos de seus atos.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA

A declaração de inconstitucionalidade de lei é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário. A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições. Assim, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26-A e parágrafo único, do Decreto n. 70.235/72, bem como, art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria GMF n.º 256, de 22 de junho de 2009.

No mesmo sentido é o que discorre a Súmula 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Efetuada o lançamento fiscal na forma da lei não pode ser considerado confiscatório, pois este juízo de admissibilidade já foi feito pelo poder legislativo quando da sua aprovação. Cabe a autoridade administrativa aplicar as determinações legais e zelar pelo cumprimento da obrigação tributária, respeitando o princípio da legalidade. A lei em vigor, cuja invalidade ou inconstitucionalidade não foi declarada, deve ser cumprida pela administração pública por força do ato vinculado.

MULTA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA.

A aplicação de duas penalidades ou mais não se trata necessariamente de *bis in idem*. Não se confundem as multas impostas em razão do descumprimento das obrigações tributárias principal (recolher tributos) e acessória (inobservância da legislação tributária que impõe prestações positivas – como entregar declarações/arquivos sobre a ocorrência de situações tributáveis – ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização).

O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações aos contribuintes que tenham por objeto prestações positivas ou negativas, visando garantir o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (artigo 113, do CTN).

A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu* (obrigação principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam. A obrigação acessória prevista no artigo 113, § 2º c/c 115, do CTN, constitui dever instrumental, independente da obrigação principal, principalmente para

os fins de fiscalização da Administração Tributária. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, *ex vi* dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN.

Estes são os entendimentos exarados do Superior Tribunal de Justiça – STJ quanto ao assunto em questão:

Processo RESP 2009017 34755RESP - RECURSO ESPECIAL – 1182354 *Relator(a)* HERMAN BENJAMIN, STJ, SEGUNDA TURMA, *Fonte* DJE DATA:30/06/2010

Ementa : PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ART. 32 DA LEI 8.212/1991. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (ENTREGA DE GFIP). MULTA PELO INADIMPLEMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (OBRIGAÇÃO PRINCIPAL). BIS IN IDEM. NÃO-OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 2. Não se conhece de Recurso Especial quanto a matéria não especificamente enfrentada pelo Tribunal de origem, dada a ausência de prequestionamento. Incidência, por analogia, da Súmula 282/STF. 3. Hipótese em que foram aplicadas quatro multas, cujos fatos geradores são: a) ausência de entrega de declaração dos valores pagos a clubes de futebol, decorrentes de contratos de publicidade; b) inadimplemento das respectivas contribuições previdenciárias incidentes; c) ausência de declaração, na GFIP, dos salários pagos aos empregados do recorrido; e d) inadimplemento do tributo incidente sobre a referida folha de salários. 4. Não se confundem as multas impostas em razão do descumprimento das obrigações tributárias principal (recolher tributos) e acessória (inobservância da legislação tributária que impõe prestações positivas – como entregar declarações sobre a ocorrência de situações tributáveis – ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização). 5. A título exemplificativo, são plenamente cumuláveis as multas impostas pelo inadimplemento do Imposto de Renda (obrigação principal) e pelo atraso na entrega da Declaração Anual de Ajuste (obrigação acessória). 6. Em consequência, merece reforma o acórdão que se fundamentou na vedação do bis in idem para excluir as multas cominadas pelo descumprimento das obrigações acessórias. 7. Em relação à multa de R\$105.490,15, contudo, deve ser mantido o acórdão hostilizado, porque o fundamento adotado para sua exclusão (desproporcionalidade, em função do valor da obrigação principal– cujo valor aproximado é de R\$20.000,00) não foi impugnado no presente apelo. Aplicação da Súmula 283/STF. 8. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

Processo AGA 200802641195AGA - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO – 1138833 *Relator(a)* LUIZ FUX, STJ, PRIMEIRA TURMA, *Fonte* DJE DATA:06/10/2009

Ementa : PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (EXPEDIÇÃO DE NOTAS FISCAIS). IRRELEVÂNCIA DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS. ARTIGOS 113, §2º, 115, 175 PARÁGRAFO ÚNICO, E 194, DO CTN. 1. O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem garantir o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (artigo 113, do CTN). 2. É cediço que, entre os deveres instrumentais ou formais, encontram-se "o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária" (Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 16ª ed., 2004, págs. 288/289). 3. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam. 4. A obrigação acessória prevista no artigo 113, § 2º c/c 115, do CTN, constitui dever instrumental, independente da obrigação principal, e subsiste, ainda que o tributo seja declarado inconstitucional, principalmente para os fins de fiscalização da Administração Tributária. 5. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN. 6. Agravo regimental desprovido.

Assim, no caso em epígrafe, obrigação principal é diferente de acessória, inclusive seus fatos geradores e aplicação da multa. Não há que se falar em *bis in idem*, nem em abuso do poder fiscal, tampouco, violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do devido processo legal, pois a autoridade fiscal agiu no cumprimento da lei.

A não apresentação de arquivos digitais dificulta a fiscalização na conferência dos dados para saber se o contribuinte recolheu corretamente os tributos fiscalizados e configura descumprimento de obrigação acessória.

O contribuinte não anexa aos autos comprovação suficiente que pudesse desconstituir o auto de infração.

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 115, todos do CTN, com a descrição da infração e dispositivo legal infringido, o valor da multa aplicada e sua fundamentação legal, período apurado, relatório fiscal da infração e da aplicação da multa, Instrução para o Contribuinte – IPC; identificação do

contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, e demais informações constantes dos autos, consoante o artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima

CÓPIA