



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 14751.001764/2009-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-008.996 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2020
Recorrente CENTRO NACIONAL DE EDUCAÇÃO AMBIENTAL E GERAÇÃO DE EMPREGOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. CFL 23. PROCEDÊNCIA.

A não apresentação de arquivos digitais, no padrão estabelecido no MANAD, relativos a contribuições sociais previdenciárias no prazo estabelecido pela autoridade fiscal, atrai a incidência da multa prevista no art. 11 c/c art. 12, III, e parágrafo único da Lei n. 8.218/1991, abrigando-se no CFL 23.

A Lei n. 8.218/1991 é a lei específica para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória consubstanciada na não apresentação de arquivos digitais ou na apresentação em desacordo com a forma e padrões estabelecidos no Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), vez que não tem vinculação com qualquer tributo, inclusive contribuições sociais previdenciárias, e sua respectiva base de cálculo, nem crítica ao conteúdo da informação em si, mas apenas à sua adequação à forma e padrões que estabelece para os arquivos digitais.

A legislação previdenciária não tipifica condutas específicas vinculadas a desconformidades de arquivos digitais MANAD.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima - Relator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-008.996 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 14751.001764/2009-81

Relatório

Cuida-se de recurso administrativo em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído em **17/07/2009** e consignado Auto de Infração (AI) – DEBCAD 37.215.636-3 – CFL 23 - valor total de R\$ 175.598,82 – em virtude de a empresa ter deixado de apresentar arquivos e sistemas em meio digital correspondentes as suas folhas de pagamento e registros contábeis, referentes ao período de 01/2005 a 12/2007, conforme discriminado no relatório fiscal.

Cientificada do teor da decisão de primeira instância em **03/09/2010**, a impugnante, agora Recorrente, apresentou recurso voluntário em **27/09/2010**, alegando, em apertada síntese, que, desde o início das suas atividades, atuou com recursos exclusivamente públicos, assim não se deveria exigir livros contábeis de natureza privada, mas sim nos termos da Lei n. 4.320/64, como procedido pela instituição, inclusive pautada em determinação do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, e, que lançou sua receita e despesa nos termos da Lei n. 4.320/64, utilizando-se das categorias econômicas, consoante contabilidade pública, posto se tratar de recursos transferidos por entes de natureza pública, cuja prestação de contas foi devidamente apresentada e aprovada pelos órgãos competentes.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/1972.

Passo à apreciação.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente repisa os mesmos argumentos aduzidos na impugnação, e não traz novas razões de defesa ou elementos de prova além daqueles já apreciados pela autoridade julgadora de primeira instância.

Conforme bem destaca a decisão recorrida, a Recorrente não contesta a não apresentação dos arquivos digitais solicitados pela autoridade fiscal.

A infração atribuída à Recorrente traz em seu tipo legal a seguinte conduta:

Deixar a empresa de cumprir o prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para apresentação de arquivos e sistemas 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 n. 8.218, de 29.08.91, art. 11, parágrafos 3,e 4, com redação da MP n. 2.158, de-24.08.01.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA
Lei n. 8.218, de 29.08.91, art. 12, III, parágrafo único.

Pois bem.

A matéria em tela é disciplinada nos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/1991, *verbis*:

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) (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 2.158-35, de 2001)

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pela 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 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;~~

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

~~II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas;~~

~~III - multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, aos que não cumprirem o prazo estabelecido pela Departamento da Receita Federal ou diretamente pela Auditor Fiscal, para apresentação dos arquivos e sistemas.~~

~~Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.~~

~~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)~~

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

~~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)~~

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para

apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o **caput** deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

De se observar, portanto, que a Lei n. 8.218/1991 é a lei específica para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória consubstanciada na não apresentação ou na apresentação de arquivos digitais em desacordo com a forma e padrões estabelecidos no Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), vez que não tem vinculação com qualquer tributo, inclusive contribuições sociais previdenciárias, e sua respectiva base de cálculo, nem crítica ao conteúdo da informação em si, mas apenas à sua adequação à forma e padrões que estabelece para os arquivos digitais.

Nesse contexto, a multa prevista no art. 12 da Lei n. 8.218/1991 trata de situações específicas relativas à inobservância de obrigação acessória disciplinada no seu art. 11, consubstanciada na não apresentação (art. 12, III) ou na apresentação de arquivos digitais em desacordo com a forma e padrões estabelecidos no Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD (art. 12, I e II) e tem como referencial a receita bruta da pessoa jurídica, independentemente da natureza do tributo ao qual se refira o descumprimento da obrigação acessória, aplicando-se, destarte, de forma indistinta, a todas as pessoas jurídicas, com exceção daquelas optantes pelo regime de tributação SIMPLES.

Nessa perspectiva, ao consignar no critério quantitativo do consequente normativo da regra matriz de incidência sancionatória, alíquotas graduadas em função do grau de reprovabilidade da conduta, aplicadas a uma base de cálculo determinada (receita bruta), o art. 12 da Lei n. 8.218/1991 alinha-se a princípios tributários fundamentais, *v.g.*, da tipicidade fechada, da capacidade contributiva objetiva e subjetiva, e da igualdade tributária, bem assim aos princípios gerais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Com efeito, uma pessoa jurídica com elevada receita bruta, e, conseqüentemente, significativa folha de pagamento, não pode se enquadrar no mesmo patamar sancionatório de uma outra com receita bruta bem mais modesta e com reduzida folha de pagamento, vez que os desiguais devem ser tratados na medida de sua desigualdade.

Impende ainda ressaltar que o art. 32, III, da Lei n. 8.212/1991, não veicula norma específica para arquivos digitais e sequer trata de sanção no caso de descumprimento do prazo estabelecido pela autoridade fiscal para a sua apresentação, caracterizando-se, destarte, norma geral, que sucumbe, por força do princípio da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*), ao art. 12, III e parágrafo único, da Lei n. 8.218/1991, que contém os elementos genéricos da norma geral (art. 32, III, da Lei n. 8.212/1991) e acrescenta pormenores, detalhando a regra-matriz da incidência sancionatória em virtude de diferentes condutas, inclusive a materializada na não apresentação de arquivos digitais no prazo estabelecido pela autoridade fiscal, notadamente em seu critério material e temporal do antecedente normativo, bem assim no aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota) do consequente normativo.

Corroborando com o entendimento acima exposto, o fato de que a multa com base em infração ao art. 32, III, da Lei n. 8.212/1991, *c/c* art. 283, II, alínea “b”, do Decreto n. 3.048/1999, tem inquestionável natureza residual, vez que trata de infração para a qual não há penalidade expressamente cominada na legislação previdenciária, lançando-se mão, nesse

contexto, de uma multa genérica, variável, conforme a gravidade da infração, a ser estipulada ao talante da autoridade lançadora, que não guarda qualquer relação objetiva com as sanções previstas no art. 12 da Lei n. 8.218/1991.

De se observar, da leitura sistemática da Lei n. 8.212/1991 c/c Decreto n. 3.048/1999, que resta evidenciado que a própria legislação previdenciária se autodenuncia incompetente para tipificar a sanção em apreço. É o que se depreende do disposto no art. 92 da Lei n. 8.212/1991, que afirma que 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, conforme dispuser o regulamento, e, o RPS (Decreto n. 3.048/1999), em seu art. 283, *caput*, informa que, por infração a qualquer dispositivo das Leis n. 8.212 e n. 8.213, ambas de 1991, bem assim da Lei n. 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, conforme a gravidade da infração. Por sua vez, os incisos I e II, alínea “b”, do art. 283 do Decreto n. 3.048/1999, tipificam condutas distintas, com diferentes sanções, que, *prima facie*, podem coexistir, a saber:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis n.ºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

a) **deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;**

[...]

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 de apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização;**

[...] (grifei)

Verifica-se que a conduta tipificada no art. 283, II, alínea “b”, do Decreto n. 3.048/1999, acima destacada, é uma mera assertiva a *contrario sensu*, e igualmente genérica, do disposto no art. 32, III, da Lei n. 8.212/1991 (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). É dizer, não dizem respeito a arquivos digitais MANAD.

Por oportuno, cabe esclarecer que o art. 8º. da Lei n. 10.666/2003, abaixo transcrito, apenas dispõe sobre prazo decadencial relativo ao arquivamento e conservação de sistemas e arquivos, sem todavia, estipular qualquer sanção para o seu descumprimento, não se

prestando assim como norma jurídica sancionatória específica, que fica a cargo da Lei n. 8.218/1991:

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.

Conclui-se, ao fim e ao cabo, sem nenhum esforço cognitivo, que a legislação previdenciária, não tipifica conduta específica vinculada a desconformidades de arquivos digitais MANAD, não podendo, destarte, a estes ser aplicada.

Na espécie, restou tipificada a infração prevista no art. 12, III, e parágrafo único, da Lei n. 8.218/1991, tendo em vista que a autoridade fiscal solicitou a apresentação de arquivos digitais (MANAD) e a Recorrente não cumpriu o prazo estabelecido, não apresentando os referidos arquivos, nem mesmo a destempo.

Da leitura dos argumentos aduzidos, tanto em sede de impugnação, quanto no recurso voluntário, deduz-se que a Recorrente sequer possui escrita contábil e fiscal, em observância aos princípios fundamentais de contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial a T - 10.19 - Entidades Sem Finalidade de Lucros (Resolução CFC 1.409/12) e a T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental (Resolução CFC 1.003/04), vez que afirma que apura a sua receita e despesa nos termos da Lei n. 4.320/64, utilizando-se das categorias econômicas, consoante contabilidade pública, posto se tratar de recursos transferidos por entes de natureza pública.

De se observar, ainda, por relevante, que a qualificação de OSCIP não afasta o dever de cumprimento de obrigações tributárias acessórias (deveres instrumentais) pela Recorrente, inclusive aquelas decorrentes da Lei n. 8.212/1991.

Outrossim, conforme bem destacado na decisão recorrida, a Lei n. 4.320/64 não determina que a Recorrente deveria efetuar escrituração segundo normas da contabilidade pública.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima