



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

Processo nº 15504.019402/2009-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.530 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS- OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente VIAÇÃO REAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 03/12/2009

INDICAÇÃO DO PRAZO PARA APRESENTAÇÃO E DO FORMATO DOS ARQUIVOS REQUERIDOS PELO FISCO. NULIDADE POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não deve ser acatada a nulidade da lavratura por cerceamento ao direito de defesa, posto que o fisco, ao contrário do que se afirmou no recurso, indicou o prazo e as especificações técnicas para apresentação dos arquivos digitais.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO

A não exibição de arquivos digitais no prazo fixado pelo fisco caracteriza infração, por descumprimento de obrigação acessória.

APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS EM MEIO PAPEL. DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE ENTREGAR OS ARQUIVOS DIGITAIS.

A falta de apresentação dos arquivos digitais não é suprida pela entrega dos documentos/livros em meio papel.

AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS CONTÁBEIS EM MEIO DIGITAL. INFORMAÇÕES RELATIVAS AO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEGISLAÇÃO A SER APLICÁVEL. LEI 8.212/91. ART. 112 DO CTN. INFRAÇÃO AO ART. 33, 2º DA LEI 8.212/91.

A não apresentação da documentação contábil em formato digital enseja infração ao disposto no art. 33, 2º da Lei 8.212/91, único dispositivo legal que deve ser aplicado no caso da exigência de informações acerca do cumprimento das obrigações relativas às contribuições previdenciárias. O dispositivo em comento se traduz em lei especial a ser aplicada no caso da inobservância da legislação previdenciária, que expressamente determina a

obrigação do contribuinte em apresentar as informações em meio digital de acordo com os manuais e determinações impostas pela legislação ou mesmo a apresentação de documentos.. Impossibilidade da aplicação da multa do artigo 12, inciso I e parágrafo único da Lei 8.218/91. Inteligência do art. 112 do CTN e do princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; e II) Por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiro Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso apresentado pela empresa autuada contra o Acórdão n. 02.42.804 de lavra da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Belo Horizonte (MG) que julgou improcedente em parte a impugnação para desconstituir o Auto de Infração – AI n. 37.254.622-6.

O AI foi lavrado para imposição de multa em razão de infringência artigo 11, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.218/1991, por ter deixado a contribuinte de apresentar arquivos em meio digital dos exercícios de 2005 e 2006, mesmo intimada por meio do Termo de Intimação de Procedimento Fiscal – TIPF (fls. 8/9), datado de 31/08/2009.

Apresentada a impugnação, o órgão de primeira instância concluiu pela procedência do lançamento, todavia, entendeu que o fisco incorrera em erro ao calcular o valor da penalidade. Esta foi reduzida de R\$274.294,30 para R\$185.333,81.

Em seu recurso a empresa alegou, em síntese, que o fisco não poderia desconsiderar os livros contábeis relativos ao período solicitado, os quais foram apresentados em meio papel.

Assevera que o sistema contábil por ela utilizado não gera os arquivos digitais, portanto, a apresentação dos livros encadernados supre qualquer falta relativa à exibição da contabilidade digital.

O AI é nulo, posto que houve cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que o fisco não esclareceu qual o prazo e a forma em que os arquivos digitais deveriam ser disponibilizados.

Também não foi apresentada pela Autoridade Lançadora as normas regulamentadoras do § 3. do art. 11 da Lei n. 8.218/1991.

Argumenta que a lavratura com base nesta Lei somente poderia ser efetivada a partir do ano-calendário de 2008, posto que as prescrições nela contidas somente foram estendidas às contribuições previdenciárias a partir da edição da Lei n. 11.457/2007. A multa aplicada relativa a fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2005 e 2006 fere o princípio da irretroatividade da lei tributária.

Ao final, requereu a reforma da decisão atacada com consequente cancelamento da multa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Nulidade do AI

A recorrente suscita a nulidade do AI, posto que o fisco não teria deixado claro qual o prazo e qual a forma de apresentação dos arquivos digitais, cerceando, portanto, o seu direito de defesa.

A meu ver a alegação é infundada. Quando se analisa o Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP, fls. 8/9, verifica-se que a autoridade fiscal indicou sim o prazo e o formato dos arquivos a serem apresentados:

Ali se menciona o período de apuração (2005 e 2006) e o prazo para apresentação dos elementos, qual seja, 20 (vinte) dias.

Quanto ao leiaute estabelecido para apresentação dos arquivos, consta do TIFP que as informações em meio digital deveriam ser fornecidas conforme as especificações previstas no Manual Normativo de Arquivos Digitais da SRP, fosse o atual ou aquele em vigor na data da ocorrência dos fatos geradores.

Vale ressaltar que a Portaria MPS/SRP nº 58, de 28/01/2005 e a Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006 são os atos normativos que trataram do leiaute do Manual Normativo de Arquivos Digitais (Manad) referente ao período fiscalizado.

Deve-se observar que no período fiscalizado os atos que regulavam as obrigações acessórias relativas às contribuições previdenciárias eram editados pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP, que detinha competência para normatizar a fiscalização e arrecadação desses tributos, portanto, o fisco indicou corretamente o Manad da SRP como normativo que disciplinava a matéria.

Portanto, não merece acolhida a alegada nulidade em razão de cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

Ocorrência da Infração

Inicialmente cabe destacar que a apresentação dos arquivos digitais à fiscalização previdenciária passou a ser obrigatória com a edição da MP n. 83/2002, posteriormente convertida na Lei n. 10.666/2003, conforme o art. 8. da Lei:

Art. 8º A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os

respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.

O formato da apresentação dos arquivos era definido em atos da SRP, sendo que no período fiscalizado estavam em vigor a Portaria MPS/SRP nº 58, de 28/01/2005 e a Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006, atos normativos que trataram do leiaute do Manual Normativo de Arquivos Digitais (Manad).

Assim, na época da ocorrência dos fatos geradores a empresa autuada tinha a obrigação de preparar esses arquivos, posto que, conforme afirmado na decisão recorrida, ela se utilizava de processamento eletrônico de dados para preparar sua escrituração digital. Eis os termos constantes no voto condutor do acórdão recorrido:

“Por meio de pesquisa aos sistemas informatizados da RFB constatou-se que a empresa informou em suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica possuir escrituração em meio magnético, conforme telas “Consulta Declarações IRPJ”, relativas aos exercícios 2005 e 2006 (DIPJ/2006, AC 2005 e DIPJ/2007, AC 2006), juntadas às fls. 52/53.”

De se concluir que descabe o argumento recursal de que o sistema contábil da empresa não gerava os arquivos digitais solicitados, mas apenas os documentos e livros em meio papel.

Por outro lado, a apresentação dos livros em meio papel não supre a necessidade de apresentação dos arquivos magnéticos, uma vez que estes são de interesse do fisco, na medida em que agilizam o processo de verificação da regularidade fiscal do contribuinte, a qual agora é feita principalmente mediante a utilização de técnicas de informática.

Vê-se, portanto, que, hodiernamente, para as empresas que preparam a sua documentação por processamento eletrônico de dados, é imprescindível, para agilização dos trabalhos fiscais, o fornecimento dos arquivos digitais. Essa foi a razão que levou o legislador a criar a obrigação acessória de apresentar esses elementos.

A norma tida pela fiscalização como descumprida foi o art. 11, §§ 3. e 4. da Lei n. 8.218/1991. Essas prescrições que eram aplicadas aos tributos administrados pela então Secretaria da Receita Federal. Com a edição da Lei n. 11.457/2007, que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, passaram a ser aplicadas também nas auditorias direcionadas às contribuições previdenciárias. Vejamos os dispositivos:

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.

(...)

§3ª 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. .

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

E não venha se dizer que o fato do art. 8. da Lei n. 10.666/2003 não ter sido revogado impediria a aplicação do dispositivo acima nas ações fiscais relativas às contribuições previdenciárias. Com a criação da RFB não mais existe separação entre “fiscalização fazendária” e “fiscalização previdenciária” e o dever instrumental de apresentação de arquivos digitais é uma obrigação instituída no interesse, tanto das auditorias das contribuições previstas na Lei n.º 8.212/1991, como daquelas relativas aos demais tributos administrados pela RFB.

Assim, não tem sentido que se apliquem numa mesma fiscalização muitas distintas para o mesmo tipo de infração. Por uma questão de racionalidade do sistema tributário é recomendável que os procedimentos relativos a todos os tributos da competência da RFB sejam unificados. Portanto, entendo que a aplicação dos dispositivos da Lei nº 8.218/1991 à fiscalização das contribuições previdenciárias favorece esta padronização procedimental.

Essa questão foi inclusive tratada no âmbito da RFB em Solução de Consulta Interna exarada pela COSIT, que carrega a seguinte ementa:

Solução de Consulta Interna Cosit nº 5

Data da publicação: 27 de junho de 2012

Assunto: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A apresentação de arquivos digitais relativos a 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.

Tratando-se de órgãos públicos, ao se verificar este tipo de infração, por impossibilidade de aplicação dos artigos da Lei nº 8.218, de 1991, deverá ser aplicado o inciso III, do art. 32, da Lei nº 8.212, de 1991, com capitulação da multa fundamentada nos arts. 92 e 102 da mesma lei.

Outra questão que me convence da aplicação dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218/1991 em detrimento do inciso III do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 é que este não traz norma específica para arquivos digitais e, de acordo com o Princípio Hermenêutico da Especificidade, a norma especial afasta a norma geral. No caso, os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, são mais específicos do que o dispositivo da Lei 8.212/1991.

De outra banda, por força do art. 48, I, da Lei n. 11.457/2007, as normas emanadas da SRP continuam em vigência até que sejam modificadas pela RFB, o que nos leva a concluir que a especificação dos arquivos digitais constante no Manad-SRP continua válida em relação aos fatos geradores ocorridos na sua vigência.

Interessante notar que para esse tipo de obrigação acessória, qual seja a apresentação dos arquivos digitais, pode ocorrer a infração de não apresentar os arquivos no prazo estipulado pelo fisco ou a de apresentar os arquivos no formato que não atenda às especificações normativas.

No primeiro caso, dá-se o descumprimento da obrigação acessória ao final do prazo assinado pelo fisco para apresentação dos arquivos. Para a segunda situação, deve-se averiguar a conformidade dos arquivos com a norma vigente quando da ocorrência dos fatos geradores.

Na situação sob enfoque, verifica-se que a empresa, malgrado tenha declarado à Administração Tributária que preparava a sua escrituração contábil em meio magnético, deixou de apresentar os arquivos correspondentes no prazo determinado no TIPF. Verifica-se assim que a infração ocorreu na data da lavratura (03/12/2009), momento em que a Autoridade Fiscal relatou a não entrega dos arquivos digitais.

Portanto, o descumprimento do dever legal deu-se quando já havia possibilidade jurídica de se aplicar a Lei n. 8.218/1991 às contribuições previdenciárias, não havendo razão para o inconformismo da autuada quando suscita uma possível aplicação retroativa da norma tributária.

Nota-se que a contribuinte foi intimada em 31/08/2009 para apresentar, no prazo de vinte dias, as informações em meio digital com leiaute previsto no Manad - SRP atual ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores (2005/2006).

O não atendimento da intimação citada representa violação da norma que instituiu a obrigação acessória de apresentar os arquivos digitais da contabilidade e das folhas de pagamento, portanto, deve-se manter a lavratura, respeitando-se, todavia, a modificação promovida pela DRJ para retificar o valor da multa fixado incorretamente pelo fisco.

Conclusão

Voto por afastar a preliminar de nulidade da lavratura e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo

Voto Vencedor

Conselheiro Igor Araújo Soares – Redator Designado

Analisando a Lei nº 8.212/91, não há dúvidas de que o fundamento legal da referida Multa e da própria Portaria indicada pela Lei 8.218/91, pode ser encontrado no art. 33, § 2º, da aludida Lei, que assim especifica:

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.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 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 exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Como é cediço, nos termos do art. 92 da Lei nº 8.212/91, a infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212/91, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, será verificada na forma que dispuser o Regulamento da Previdência Social.

Nesse sentido, assim prevê o art. 283, inc. II, alínea “j”, do Decreto nº 3.048/99:

“Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (...)

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

*j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de 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;”*

Constata-se, portanto, que no âmbito das contribuições previdenciárias, há penalidade específica para a apresentação de documentos que não atendem as formalidades exigidas.

Entretanto, a multa imposta tomou como base o art. 11, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/01, tendo sido calculada com base no art. 12, inc. I e parágrafo único da Lei nº 8.218/91, que assim prescrevem:

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;

Ocorre que tais fundamentos legais originam-se da edição da Medida Provisória nº 2.158-35/01, que dispõe, essencialmente, sobre a “*legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda*”.

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

Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 29/07

/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/09/2014 por IGOR ARAUJO SOARES, Ass

inado digitalmente em 25/09/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No meu entender, tal dispositivo é nitidamente voltado para fins de regulamentação do PIS e da COFINS (e seus deveres instrumentais), haja vista que leva em consideração, para fins de apuração da penalidade, a receita bruta da empresa, bem como “o ano-calendário em que as operações foram realizadas”.

Assim, não há qualquer razão em se aplicar a referida legislação quando se está tratando sobre contribuição previdenciária (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que esta possui regra de incidência totalmente dissociada do PIS e da COFINS, além do fato de que, como dito acima, possui legislação específica a penalizar a conduta descrita no Auto de Infração.

Logo, também há de se considerar no presente caso, o disposto no art. 112 do CTN, na medida em que a presente demanda gira em torno da aplicação de penalidades na seara do direito tributário, a seguir:

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.

Em razão do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO DO RECURSO** para **DAR-LHE TOTAL PROVIMENTO**, a fim de anular o lançamento por vício material.

É como voto.

Igor Araújo Soares