



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 19515.005213/2008-11  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.433 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** LABTRADE DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 29/08/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL.

Incabível a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

JULGAMENTO SIMULTÂNEO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Embora não exista mandamento legal que determine a reunião compulsória de processos administrativos, o art. 6º do Regimento Internado deste Conselho prevê reunião, quando possível, dos processos vinculados para julgamento conjunto.

LANÇAMENTO FISCAL. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

O lançamento fiscal atende à legislação pertinente, tendo sido plenamente assegurado o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a nulidade da autuação, arguida de ofício pela relatora, sendo vencidos os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini (relatora) e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que reconheceram a nulidade da autuação, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor, em relação à arguição de nulidade da autuação, o Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem. Votaram pelas conclusões, em relação ao voto vencedor, os Conselheiros Gregório Rechmann Junior e Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Redator designado

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão n.º 16-21.794, da 12ª Turma da DRJ/SPOI, que julgou procedente lançamento de multa imposta por meio do Auto de Infração - AI/DEBCAD n.º 37.058.233-0, uma vez que, conforme consta da Descrição Sumária da Infração, a fls. 04, a empresa deixou de prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse desse órgão na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a fiscalização, conforme previsto na Lei n.º 8.212/91, art. 32, III, combinado com o art. 225, III, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, e para empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados, conforme previsto na Lei n.º 8.212/91, art. 32, III e na Lei n.º 10.666/03, art. 8º, combinados com o art. 225, III e parágrafo 22 (acrescentado pelo Decreto n.º 4.729/03) do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99 de 06.05.99, a partir de 01/07/2003.

De acordo com o **Relatório Fiscal da Infração** de fls. 17,

EM AÇÃO FISCAL NA EMPRESA LABTRADE DO BRASIL LTDA., CNPJ 00.270.077/0001-81, SITA RUA GUARAÚNA, 110, FORAM SOLICITADOS **DOCUMENTOS GERADORES DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS**, ATRAVÉS DE TERMO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS "TIAD" RECEBIDO PELO CONTRIBUINTE EM 14/07/08, PARA ATENDER AUDITORIA FISCAL, CONFORME MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL N.º 0819000.2008.00827-1. ESTES DOCUMENTOS NÃO FORAM APRESENTADOS, ATÉ ESTA DATA, ENSEJANDO A EMISSÃO DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, **CONFORME PREVISTO NA LEI N.º 8.212, DE 24.07.91, ART. 32, III E NA LEI N.º 10.666, DE 08.05.03, ART. 8.**, COMBINADOS COM O ART. 225, III E PARÁGRAFO 22 (ACRESCENTADO PELO DECRETO N. 4.729, DE 09.06.2003) DO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - RPS, APROVADO PELO DECRETO N. 3.048, DE 06.05.99, A PARTIR DE 01/07/2003. (Destaquei)

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, que foi julgada improcedente pela DRJ/SPOI, em decisão assim ementada:

A DRJ/RPO julgou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 29/08/2008 a 29/08/2008

Ementa:

**JULGAMENTO SIMULTÂNEO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

Inexiste mandamento legal determinando julgamento simultâneo das impugnações, devendo a decisão de primeira instância ser fundada com observância do princípio da celeridade do julgamento.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAR INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À FISCALIZAÇÃO.**

A empresa é obrigada a prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma por ela estabelecida, sob pena de aplicação da multa prevista no inc. II, alínea “b” do art. 283 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

**LANÇAMENTO FISCAL. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.**

O lançamento fiscal formalizado com observância das normas e instruções que regem a matéria garante ao sujeito passivo o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

**BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.**

Não configura bis in idem a aplicação de multa em decorrência de condutas infratoras diversas definidas em lei, inclusive quanto ao valor da multa, que é determinado pela administração tributária em função da gravidade da conduta infratora em relação aos possíveis danos causados ao Estado.

Lançamento Procedente

Notificado dessa decisão aos 23/10/09 (fls. 109), o contribuinte apresentou recurso voluntário aos 24/11/09 (fls. 111 ss.), no alega, em síntese,

- (i) ser prudente e necessária a reunião de todos os recursos voluntários apresentados em face dos acórdãos proferidos no julgamento dos demais autos de infração lavrados na mesma ação fiscal de modo a se evitem decisões conflitantes;
- (ii) que a autoridade autuante não apontou em nenhum momento com exatidão quais os documentos que deixaram de lhe ser apresentados, o que fere a motivação do ato administrativo e atinge o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa;
- (iii) que por não apontar com clareza quais os documentos que deixaram de lhe ser apresentados, têm-se que, a bem da verdade, foram apresentados ao sr. Agente Fiscal todos os documentos solicitados por ocasião da fiscalização, tanto que em outros autos de infração lavrados por ocasião da mesma ação fiscal, autoridade autuante afirma que, além de outras fontes de informação, “foi tomado como base de informação o arquivo digital elaborado e fornecido pelo contribuinte”.
- (iv) que foram fornecidos também todos os documentos relativos ao recolhimento de contribuições que o Agente Fiscal deixou de considerar, tal como, a título de exemplo, o recolhimento no valor de R\$ 68,34 realizado na competência 03/2004;
- (v) há “bis in idem” no que diz respeito ao auto de infração ora impugnado e o AI DEBCAD n.º 37058232-2 (autos do processo n.º 19515.005215/2008-19), que tem como fato gerador “deixar a empresa....de exibir **qualquer documento** ou livro relacionado com as contribuições previstas na Lei n.º 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidade legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira”. Argumenta que esse último dispositivo, ao se referir a “qualquer documento”, por ser mais abrangente, por certo já alberga a conduta descrita no auto de infração ora impugnado;

- (vi) por todo o exposto, requer seja dado provimento ao recurso para determinar a anulação do lançamento.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

### Preliminar – nulidade da autuação

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração que tem objeto a aplicação de multa por descumprimento de dever instrumental previsto no art. 32, inc. III da Lei n.º 8.212/91 e no art. 8.º da Lei n.º 10.666/2003, combinado com o art. 225, inc. III, § 22 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, uma vez que conforme relata a autoridade fiscal autuante, o contribuinte não lhe apresentou **documentos geradores de lançamentos contábeis**, tal como requisitado por meio do Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, recebido aos 14/07/08.

Segundo o **Relatório Fiscal da Infração** (fls. 17),

EM AÇÃO FISCAL NA EMPRESA LABTRADE DO BRASIL LTDA, CNPJ 00.270.077/0001-81, SITA À RUA GUARAÚNA, 110, **FORAM SOLICITADOS DOCUMENTOS GERADORES DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS, ATRAVÉS DE TERMO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS - TIAD RECEBIDO PELO CONTRIBUINTE EM 14/07/08, PARA ATENDER AUDITORIA FISCAL, CONFORME MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL No 0S19000.200S.00S27-1.**

**ESTES DOCUMENTOS NÃO FORAM APRESENTADOS, ATÉ ESTA DATA, ENSEJANDO A EMISSÃO DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, CONFORME PREVISTO NA LEI N.º 8.212, DE 24.07.91, ART. 32, III E NA LEI N.º 10.666, DE 08.05.03, ART 8.º, COMBINADOS COM O ART 225, III E PARÁGRAFO 22 (ACRESCENTADO PELO DECRETO N. 4.729, DE 09.06.2003) DO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - RPS, APROVADO PELO DECRETO N. 3.048, DE 06.05.99, A PARTIR DE 01/07/2003.**  
(Destaquei)

Da “Descrição Sumária da Infração e Dispositivo Legal Infringido”, a fls. 04, por seu turno, consta o seguinte:

Deixar a empresa de prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a fiscalização, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, III, combinado com o art. 225, III, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99. **Para empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, III e na Lei n. 10.666, de 08.05.03, art. 8., combinados com o art. 225, III e paragrafo 22 (acrescentado pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.2003) do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, a partir de 01/07/2003.** (Destaquei)

E o “Dispositivo Legal da Multa Aplicada”, também a fls. 04 do Auto de Infração, por sua vez, aponta os seguintes dispositivos:

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

Pois bem.

Tais dispositivos legais e normativos, na redação vigente à época do fato gerador, dispunham o seguinte:

Lei 8212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, **na forma por eles estabelecida**, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

(...).

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. (Destaquei)

(...)

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.(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Parágrafo único. O reajuste dos valores dos salários-de-contribuição em decorrência da alteração do salário mínimo será descontado quando da aplicação dos índices a que se refere o **caput**. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

(...).

Decreto 3048/99:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

(...)

**§ 22 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.(Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)**

(...)

Lei 10666/03:

(...)

**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.**

Segundo se extrai dos dispositivos acima transcritos, bem como do quanto exposto no relatório fiscal da infração, acima reproduzido, a autuação decorreu do fato do contribuinte não ter atendido à intimação da autoridade fiscal **por meio da qual lhe foi requisitada a apresentação de documentos geradores de lançamentos contábeis**.

Veja-se que o tópico “Descrição Sumária da Infração e Dispositivo Legal Infringido”, por seu turno, relaciona esse fato aos dispositivos legais e normativos insertos nos arts. 32, III, 92 e 102 da Lei nº 8212/91, 225, III, do Decreto nº 3.048/99, e **para empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados**, ao art. 8º da Lei nº 10666/03, combinado com o art. 225, III e p. 22 (acrescentado pelo Decreto nº 4729/03, de 09.06.2003), do Decreto nº 3048/99, a partir de 01/07/2003.

Pela infração em questão, foi imposta ao contribuinte multa, nos termos do art. 92 e 102 da Lei nº 8212/91.

O art. 92, já acima reproduzido, é expresso ao dispor 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 de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento”.

**Ocorre que no ordenamento jurídico positivo há dispositivos legais que preveem penalidade específica para a infração ora tratada, dispositivos estes que tratam expressamente dos arquivos digitais em si, sua guarda, forma de apresentação e, especialmente, da penalidade aplicável pelo descumprimento de suas disposições.**

Trata-se da **Lei nº 8218/91**, que “Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras Providências” **e trata de inúmeros assuntos** e, dentre eles, no Capítulo V – Das Disposições Finais e Transitórias, em seus arts. 11 e 12, na redação vigente à época do fato gerador, dispunha o seguinte:

**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)

§1ºA 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)

§2ºFicam 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 aLei nº9.317, de 5 de dezembro de 1996..(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§3ºA 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)

§4ºOs atos a que se refere o § 3ºpodirão 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;

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 n.º 2.158-35, 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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 2001)

Assim, constata-se que **essas normas** são **específicas**, dirigidas aos contribuintes pessoas jurídicas que **utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal**.

Sendo assim, por se tratar de **norma especial**, afasta a aplicação, à infração do art. 32, III da Lei n.º 8212/91, da penalidade prevista no art. 92 dessa mesma Lei, **por determinação expressa da letra desta própria norma legal**, no sentido de que a infração de qualquer dispositivo da Lei n.º 8212/91 somente será punida conforme ali disciplinado **caso não haja penalidade expressamente cominada**.

No presente caso concreto, como dito, o contribuinte não deixou, simplesmente, de prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, tal como descreve o mencionado art. 32, III da Lei n.º 8212/91, mas sim deixou de apresentar à autoridade **documentos específicos**, quais sejam **documentos geradores de lançamentos contábeis**.

Desse modo, como acima demonstrado, o ordenamento jurídico positivo prevê penalidade expressa para os casos de não apresentação de arquivos digitais e sistemas nos casos de pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento de dados eletrônico para, dentre outras coisas, elaborar documentos de natureza contábil e fiscal, prevista nos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8218/91, razão pela qual entendo que a autuação contém vício material que deve ser reconhecido, consistente no **enquadramento errôneo da infração cometida pelo recorrente e sua tipificação legal** e, conseqüentemente, em imposição de penalidade diversa àquela legalmente a ele cominada, devendo se declarada a nulidade do auto de infração.

Caso reste vencida no entendimento até aqui exposto, passo, então, à análise dos argumentos de defesa suscitados pelo recorrente em seu recurso voluntário.

**Da necessidade de reunião dos processos para julgamento conjunto**

Em seu recurso, o recorrente insiste ser prudente e necessária a reunião de todos os recursos voluntários apresentados em face dos acórdãos proferidos no julgamento dos autos de infração lavrados na mesma ação fiscal de modo a se evitarem decisões conflitantes.

Na ação fiscal que deu origem ao auto de infração objeto do presente processo administrativo (**AI DEBCAD n.º 37.058.233-0**), foram lavrados também os seguintes autos de infração:

- 01) Auto de Infração - AI n.º 37.058.230-6 referente à contribuição devida a Outras Entidades (Terceiros);
- 02) Auto de Infração - AI n.º. 37.058.229-2 referente à contribuição da Empresa e Gilrat;
- 03) Auto de Infração - AI n.º. 37.192.228-4 referente às contribuições de Segurados Empregados levantadas através do arquivo digital conforme MANAD e não constantes em GFIPs;
- 04) Auto de Infração - AI n.º 37.058.231-4 - CFL 68;
- 05) Auto de Infração - AI n.º 37.058.232-2 - CFL 38;
- 06) Auto de Infração - AI n.º 37.192.241-0 - CFL 59; e
- 07) Auto de Infração - AI n.º 37.192.242-9 - CFL 30.

Desses autos, além do que ora tratamos neste processo administrativo, são objeto de outros processos administrativos cujos recursos voluntários interpostos dos acórdãos proferidos no julgamento das impugnações apresentadas serão também julgados nesta oportunidade os aos AI's de n.ºs. 37.058.230-6 (Terceiros), 37.058.229-2 (CP empresa e GILLRAT), 37.192.228-4 (CP empregados não declaradas em GFIP), 37.058.232-2 (CFL 38), e 37.192.242-9 (CFL 30).

Somente não estão pautados para julgamento nesta oportunidade eventuais recursos voluntários relativos aos **AI's n.ºs 37.058.231-4 (CFL 68) e 37.192.241-0 (CFL 59)**. E digo "eventuais" porque em pesquisa no sítio deste tribunal na rede mundial de computadores, os únicos processos administrativos que ali estão cadastrados no CNPJ da recorrente são, justamente, os já mencionados, cujos recursos voluntários serão objeto de apreciação e julgamento.

Em outros termos, os AI's n.ºs. 37.058.231-4 (CFL 68) e 37.192.241-0 (CFL 59) ainda não se encontram neste tribunal com recursos voluntários distribuídos.

Assim, os processos administrativos que se encontram no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais **e na mesma fase processual** foram todos distribuídos em um mesmo lote para julgamento na mesma oportunidade, em observância ao que determina do art. 6º do RICARF (Portaria MF n 343, de 09/06/15) <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

(...)

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

(...)

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

De todo modo, com bem observou o julgador do primeira instância, não há mandamento legal que determine a reunião compulsória de processos administrativos, embora não se discorde de que essa reunião seja, de fato, conveniente, e bem por essa razão é que o Regimento Interno, em seu art. 6º, prevê a reunião dos processos, como, de fato, ocorreu neste caso, à exceção dos já mencionados AI DEBCAD's 37.058.231-4 e 37.192.241-0, que não se encontram na mesma fase processual, razão pela qual sua reunião aos demais não é possível.

Desse modo, nesse aspecto, entendo que nada há a prover em relação à demanda do recorrente que, como demonstrado, já se encontra atendida.

### **Motivação, contraditório e ampla defesa**

O recorrente argumenta que a autoridade fiscal autuante não apontou em nenhum momento com exatidão quais os documentos que deixaram de lhe ser apresentados, o que fere a motivação do ato administrativo e atinge o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Acrescenta que por não apontar com clareza quais os documentos que deixaram de lhe ser apresentados, foram apresentados ao sr. Agente Fiscal todos os documentos solicitados por ocasião da fiscalização, tanto que em outros autos de infração lavrados por ocasião da mesma ação fiscal, autoridade autuante afirma que, além de outras fontes de informação, “foi tomado como base de informação o arquivo digital elaborado e fornecido pelo contribuinte”.

Alega que foram fornecidos, inclusive, todos os documentos relativos ao recolhimento de contribuições que o Agente Fiscal deixou de considerar, tal como, a título de exemplo, o recolhimento no valor de R\$ 68,34 realizado na competência 03/2004.

Pois bem.

Conforme já apontado no relatório deste voto, no Relatório Fiscal de fls. 17 esclarece a autoridade fiscal autuante que o recorrente não apresentou à autoridade fiscal autuante, conforme lhe foi solicitado por meio do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos recebido pelo recorrente aos 14/07/08, os **DOCUMENTOS GERADORES DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS**.

Do aludido termo de intimação fiscal, a autoridade fiscal lançadora solicita ao recorrente, dentre outras coisas, “Fotocópias dos documentos geradores de todos os lançamentos contábeis nas contas 5.1.2.016571 Comissões; 5.1.2.016651 Salário Estagiário” (fls. 15).

Verifica-se do Relatório Fiscal da Infração, já reproduzido neste voto linhas acima, e do aludido termo de intimação fiscal, que está absolutamente claro que a presente autuação decorreu do fato da não apresentação à autoridade lançadora dos documentos geradores dos lançamentos contábeis nas contas acima mencionadas.

Em seu recurso voluntário, afirma o recorrente que:

...conforme consta do Auto de Infração, o Ilustre Agente Fiscal iniciou a fiscalização no estabelecimento da Impugnante em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0819000.2008.0827-1, tendo na data de 29/08/2008 concluído a Ação Fiscal. **Após o período de fiscalização o Ilustre Agente Fiscal entendeu por bem em lavrar o Auto de Infração objeto da presente Impugnação**, cuja ciência ao contribuinte ocorreu na data de 11 de setembro de 2.008, **haja vista o entendimento de que, em ação fiscal realizada na Empresa Impugnante teriam sido solicitados documentos geradores de lançamentos contábeis para atender a auditoria fiscal e esses documentos não teriam sido apresentados.**

(...)

**Assim, nos termos do Auto de Infração ora discutido, foi aplicada a multa, no valor de R\$ 12.548,77, valores estes atualizados pela Portaria Interministerial n.º 77 de 11/03/2.008, por entender o senhor Agente Fiscal que em Ação fiscal na Empresa foram solicitados documentos geradores de lançamentos contábeis, através de termo para apresentação de documentos, para atender a auditoria fiscal. Esses documentos não teriam sido entregues até a data da lavratura do Auto de Infração, ensejando sua lavratura, conforme previsto no art. 32, III da Lei 8212/91, art. 8º da Lei 10.666/03, combinados com art. 225, III e Parágrafo 22 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99. (Destaquei)**

Do excerto do recurso voluntário, acima reproduzido, fica claro, também, que o recorrente compreendeu perfeitamente o motivo que ensejou a lavratura do auto de infração.

Desse modo, não se há falar em ausência de motivação do ato administrativo de lançamento, tampouco em comprometimento do exercício regular do contraditório e da ampla defesa que, aliás, foram exercidos com plenitude pelo recorrente, conforme demonstram tanto a impugnação como o recurso voluntário.

### ***Bis in idem***

O recorrente alega, ainda, que haveria “bis in idem” no que diz respeito ao auto de infração objeto deste processo administrativo e o AI DEBCAD nº 37058232-2 (autos do processo nº 19515.005215/2008-19), que tem como fato gerador “deixar a empresa...de exibir **qualquer documento** ou livro relacionado com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidade legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira”. Argumenta que esse último dispositivo, ao se referir a “qualquer documento”, é mais abrangente e já alberga a conduta apontada no auto de infração ora impugnado.

Como dito, o presente auto de infração tem por objeto a imposição de penalidade por não ter o recorrente apresentado à autoridade fiscal **documentos geradores de lançamentos contábeis**, tal como lhe houvera sido solicitado no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos recebido aos 14/07/08, **infração esta capitulada pela autoridade autuante nos arts. 32, III de Lei nº 8.212/91, e no art. 8º da lei nº 10666/03, combinados com o art. 225, III e § 22 do Decreto 3048/99.**

**Ou seja, documentos específicos, próprios de contribuintes que, como mencionado nesses dispositivos legais e normativos, utilizam 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.**

O auto de infração AI DEBCAD de nº 37058232-2, por seu turno, tem por objeto a imposição de penalidade ao recorrente por infração ao disposto no art. 33, §§ 2º e 3º da mesma Lei nº 8.212/91, que determina que

Art. 33. ...

(...)

§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, 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.**

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento

da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Não é necessário grande esforço interpretativo para se constatar que **se trata de condutas absolutamente distintas**: no presente caso concreto, a conduta apenada é especificamente prevista para contribuintes se utilizam de **sistema de processamento eletrônico de dados para o registro ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária** e os documentos não apresentados dizem respeito, especificamente, a esse sistema de processamento eletrônico de dados.

Trata-se, assim, inquestionavelmente, de condutas distintas, de modo que não há se falar em “bis in idem”.

### Conclusão

Por todo o exposto, dado que fui vencida na preliminar, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

### Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Redator designado.

Quanto à penalidade por descumprimento da obrigação acessória de apresentação de arquivos digitais relacionados a contribuições previdenciárias, discordo da I. Relatora de que a autuação seja nula por erro na fundamentação legal no art. 32, III, da Lei nº 8.212/91, quando a norma deveria ser a dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91.

Com efeito, a exigência apresentada pela Fiscalização em face da Contribuinte encontra-se prevista no art. 32, inc. III, da Lei 8.212/1991, e no art. 8º da Lei 10.666/2003, que assim especificam:

#### Lei 8.212/1991

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

#### Lei 10.666/2003

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.

Ademais, ainda conforme o art. 92, da Lei nº 8.212/1991, a infração a qualquer dispositivo daquele diploma legal, para a qual não haja penalidade expressamente cominada,

deve ser aplicada conforme o Regulamento da Previdência Social (RPS). Nesse passo, o Decreto nº 3.048/1999, assim estabelece:

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: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

(...)

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; (grifei)

Destarte, a legislação previdenciária contempla penalidade específica para a hipótese de falta de apresentação de documentos, como ocorreu no presente caso.

Quanto ao art. 11, §§ 1º, 3º e 4º, da Lei 8.218/1991, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001, e art. 12, inc. III, p. u., do mesmo diploma legal, que a I. Relatora entende ser a base legal aplicável à autuação, tais dispositivos assim estabelecem:

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)

§ 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.

(...)

§ 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:

(...)

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.

Como se pode constatar, esses dispositivos legais são oriundos da Medida Provisória nº 2.158-35/01, que na verdade, no que tange às Contribuições, tratam daquelas para a Seguridade Social (COFINS), para os Programas de Integração Social de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), tanto assim que a base de cálculo da penalidade é a receita bruta da empresa, no ano-calendário em que as operações tenham sido realizadas.

Assim, não há qualquer razão em se aplicar a referida legislação às Contribuições Sociais Previdenciárias que, como se viu acima, possui disposição específica na Lei nº 8.212/1991, de sorte que aplica-se aqui o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

A esse respeito, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**Acórdão 9202-007.155, de 30/08/2018**

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB. MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI 8.218/1991. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE. Não há espaço jurídico para a aplicação da multa prevista no art. 12, inciso II, da Lei 8.218/1991, que trata essencialmente sobre PIS e COFINS, quando se está tratando de contribuições previdenciárias, e respectivos deveres instrumentais, já que estas possuem legislação específica no que tange ao descumprimento de obrigação acessória.

**Acórdão nº 9202-008.266, de 23/10/2019**

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

Ante o exposto, a autuação não deve ser declarada nula, pois estão corretos o enquadramento legal da conduta infratora e a cominação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem