



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.006697/2008-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.738 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de agosto de 2020
Recorrente ANDRADE E BOIM ADVOGADOS ASSOCIADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 22/10/2008

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS (CSP). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO. LEIAUTE APROVADO. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

A autuação que se apropria de penalidade diversa daquela especificamente conformada na ordem legal para o caso específico é nula por vício material, já que reflete diretamente no cálculo da quantia devida, eis que apurada sob base e coeficiente distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Denny Medeiros da Silveira e Ana Claudia Borges de Oliveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz. Ausente o conselheiro Luis Henrique Dias Lima, substituído pelo conselheiro Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário referente ao período de apuração 22/10/2008.

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 16-20.956 - proferida pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I - DRJ/SPOI - transcritos a seguir (processo digital, fls. 109 a 115):

DA AUTUAÇÃO

O Auto-de-Infração — AI DEBCAD n.º 37.175.610-3 de 22/10/2008, foi lavrado pela fiscalização em 22/10/2008, contra a empresa em epígrafe, uma vez que de acordo com o Relatório Fiscal da Infração de fls. 16, a autuada apesar de intimada através do Termo do Início da Ação Fiscal, em 25/06/2008, não apresentou toda a documentação pertinente e solicitada na data aprazada do TIAF (21/07/2008). Tais informações deveriam ter sido apresentadas em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores.

Segundo o relatório da Infração, embora empresa tenha sido novamente intimada por meio de Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — Tiad's, emitidos em 11/08/2008, 01/10/2008, para apresentação dos mesmos arquivos solicitados, continuou a não apresentar as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais da SRP, atual ou em vigor a época da ocorrência dos fatos geradores, o que caracteriza infração prevista no artigo 32, inciso III da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, III e parágrafo 22 do Decreto 3.048/99.

Assim, de acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, em face do descumprimento da obrigação acessória, foi aplicada multa prevista na Lei 8.212 de 24.07.91, artigos 92 e 102, c/c os artigos 283, inciso II, alínea "B", e artigo 373 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no valor de R\$ 12.548,77 (doze mil, quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos), consolidado em 22/10/2008, valor correspondente ao vigente para a infração atualizada nos termos da Portaria MPS/MF n. 77 de 11.03.2008.

Ainda segundo o relatório acima, não ocorreram circunstâncias agravantes no transcorrer da ação fiscal, bem como a ser este contribuinte primário em relação a autuações anteriores, conforme termo de antecedentes anexado as fls. 37.

DA IMPUGNAÇÃO

Tempestivamente, conforme informação de fls. 78, a Autuada impugnou o lançamento, através do instrumento de fls.45/49, acompanhado de cópias dos seguintes documentos de fls. 51/75: Contrato Social da Sociedade, cópia do documento de identidade do advogado (OAB) do procurador da empresa, e DIRF do ano-calendário 2004.

Em defesa o contribuinte, requer pela relevação da infração, pois preenche os requisitos para tanto, conforme será sintetizado a seguir:

1. Diz que não consta nenhuma ocorrência de circunstância agravante, como bem atesta o Auto de Infração, em seu relatório fiscal da infração.
2. Diz que corrigiu a falta antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, já que no dia 14/10/2008, antes mesmo do advento do Auto de Infração, 22 de outubro de 2008, apresentou a DIRF Retificadora em meio digital, fls. 72/75 com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais da SRP, que ficou a disposição da fiscalização desde a data de sua apresentação.
3. O pedido está sendo formulado dentro do prazo para a interposição de impugnação.
4. Conclui ao final que a conduta da requerente não prejudicou a fiscalização, e já que a mesma pagou regularmente todas as contribuições previdenciárias devidas.

(Destakes no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 109 a 115):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/10/2008

Ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. Constitui infração a empresa deixar de prestar ao Fisco todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecido, constante em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Lançamento Procedente

(Destaque no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentos apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 120 a 123):

1. todos os documentos exigidos pela fiscalização foram apresentados, exceto o que continha “as *Informações em meio digital com leiaute no Manual Normativo de Arquivo Digital da SRP atual ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores*”, a rigor do artigo 8º da Lei n.º 10.666/03.”

2. manifesta que “o artigo 8º da Lei n.º 10.666/03 só foi regulamentado pela Portaria MPS/SRP n.º 63, de 27 de dezembro de 2004, que aprovou o MANAD”, mas a fiscalização se referia às competências anteriores (1 e 12 de 2004).

É o relatório

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 25/5/2009 (processo digital, fl. 118), e a peça recursal foi interposta em 24/6/2009 (processo digital, fls. 120), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Contextualização da autuação

Como se vê, o escopo da divergência gravita em torno da multa por falta de apresentação dos arquivos digitais no leiaute definido pela Repartição Fiscal, exatamente como requisitou a autoridade fiscal autuante, por três oportunidades. Confira-se:

Termo de Início da Ação Fiscal – TIAF (processo digital, fls. 11 e 12):

Conforme o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, fica o sujeito passivo NOTIFICADO de que, a partir da ciência deste TIAF, encontra-se sob

ação fiscal e, INTIMADO, nos termos do disposto no inciso III do art. 32, nos parágrafos 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a apresentar os documentos e a prestar os esclarecimentos e as informações abaixo relacionadas, sob pena de autuação:

[...]

- Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores

fl. 14): Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD (processo digital,

Nos termos do disposto no inciso III do art. 32 e nos parágrafos 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e dos arts. 20 e 30 da Lei 11.457, de 16 de março de 2007, fica o sujeito passivo intimado a apresentar os documentos e a prestar os esclarecimentos e as informações abaixo relacionados, sob pena de autuação:

- Arquivos digitais da DIRF

- Arquivos digitais da DIRPJ/DIPJ

- Arquivos digitais da GRP (SEFIPCR.RE)

- Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores

Termo de Intimação Fiscal nº 2 (processo digital, fl. 16):

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base no inciso III do art. 32 e nos arts. 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212/1991 e nos arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, fica o sujeito passivo acima identificado INTIMADO a apresentar, sob pena de autuação, nos prazos respectivos, os elementos discriminados abaixo:

Prazo: 05 dias (Prazo Período de apuração: 01/2004 a 12/2004)

- Arquivos digitais da DIRF

- Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SAP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores

- Relação Anual de Informações Sociais - RAIS

De outro modo, a Recorrente insurge-se contra referida imputação, sob os fundamentos de ter atendido, ao menos parcialmente, os termos da fiscalização, bem como de que ainda não havia regulamentação do MANAD em fração do período sob procedimento, conforme excertos abaixo transcritos (processo digital, fls. 122 e 123):

Isto é: a Recorrente apresentou à fiscalização todos os documentos exigidos, exceto 1(um) e apenas 1 (um) deles, qual seja, o que contenha as Informações em meio digital com leiaute no Manual Normativo de Arquivo Digital da SRP atual ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores", a rigor do artigo 8º da Lei n.º 10.666/03.

Entretanto, o artigo 8º da Lei n.º 10.666/03 só foi regulamentado pela Portaria MPS/SRP n.º 63, de 27 de dezembro de 2004, que aprovou o MANAD. E, no caso em tela, a fiscalização teve por objeto os fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro e dezembro de 2004, ou seja, num período anterior ao advento do MANAD.

Em 2004, portanto, era absolutamente impossível que a Recorrente cumprisse as determinações de uma norma que sequer existia.

(Destaque no original)

Nestes termos, reportada autuação teve por “**DESCRIÇÃO**” da infração o fato da Recorrente desatender à intimação requisitando as informações (cadastrais, financeiras e contábeis) em meio digital. Ademais, tendo em vista o uso do sistema de processamento

eletrônico de dados, o art. 8º da Lei nº 10.666, de 2003, combinado com o art. 225, § 22, do Decreto nº 3.048, de 1999, também foram apontados como “**DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO**”. No entanto, na fundamentação legal da multa aplicada, a autoridade fiscal decidiu pelo CFL 35 e não o 23, quedando-se silente quanto aos arts. 11, §§ 3º e 4º, mais o 12, inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991 (processo digital, fl. 3). Confira-se:

DESCRIÇÃO SUMARIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

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 [...].

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 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.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

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.

Na sequência, a fim de melhor destacar a compreensão daquilo que efetivamente **diz** a norma tributária, como se **passa** o que ali está dito e de que **modo** a situação fática a ela se subsume, cabível discorrer acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação acessória e de suposta nulidade da autuação de que ora se trata. Afinal, foram requisitadas informações referentes às competências de 2004, mas seu descumprimento se deu somente em 2008, época em que a Secretaria da Receita Previdenciária já havia sido extinta.

Fato gerador da obrigação acessória

Sequenciando o raciocínio, conforme o art. 113, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) - somente há duas espécies de obrigações tributárias impostas ao contribuinte, a principal e a acessória. A primeira trata do pagamento de tributo ou penalidade; a segunda diz respeito a todas as imposições feitas ao sujeito passivo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, transformando-se em principal no tocante ao pagamento de penalidade pecuniária, quando legalmente prevista, *verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Nesse pressuposto, depreende-se dos fatos geradores definidos nos arts. 114, 115 e 116, inciso I, do mesmo Código que a obrigação principal não se confunde com a acessória, eis que distintas e autônomas. Confira-se:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

[...]

Na forma posta, citadas obrigações tributárias, principal e acessória, caracterizam-se como institutos jurídicos dotados de especificidades próprias, razão pela qual uma com a outra não se confunde. Assim entendido, a primeira surge juntamente com o seu fato gerador e tem por objeto o pagamento de crédito tributário referente ao tributo ou à penalidade pelo descumprimento da segunda, que decorre da legislação tributária e tem por propósito as obrigações de fazer ou deixar de fazer demandadas pelas arrecadação e fiscalização dos tributos.

De igual relevância, nota-se que o fato gerador da obrigação principal de pagar tributo ou penalidade surge, respectivamente, quando a hipótese de incidência prevista em lei sucede no mundo dos fatos ou no momento em que ficar caracterizado o descumprimento da obrigação tributária acessória de observância compulsória (incidência tributária). Devido a isso, capta-se que o descumprimento da obrigação acessória, por si só, já se traduz fato gerador da obrigação principal correspondente ao pagamento da penalidade resultante, porque presentes as circunstâncias materiais necessárias e suficientes para a produção dos efeitos tributários que lhes são próprios.

Isto posto, a hipótese de incidência previstas em lei de forma abstrata **concretizou-se em 2008**, quando o Recorrente desatendeu a requisição da fiscalização, dando surgimento ao fato gerador da obrigação tributária principal de pagar a penalidade resultante do descumprimento da correspondente obrigação acessória. Por conseguinte, o eixo conceitual presente na definição legal posta, por si só, já afasta o suposto reflexo das competências sob procedimento fiscal no período de apuração da penalidade decorrente, fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2004 e 2008 respectivamente. Afinal, considerando que a definição deve abranger o todo definido e tão somente ele, não se pode equiparar os fatos geradores das obrigações tributárias principal e acessória, quando a própria lei os trata e impõe efeitos jurídicos próprios e distintos.

Fundamento legal da penalidade aplicável

Sequenciando a presente análise, já que o princípio da especificidade sinaliza que a norma singular afasta a incidência da geral, parece razoável se cotejar os atos que tratam da matéria, buscando a compreensão daqueles de aplicação mais específica na multa em apreço, se a legislação que trata de arquivos digitais ou a norma previdenciária. Nesta acepção, válido trazer os preceitos das Leis nºs 8.212, de 1991; 8.218, de 1991, e 10.666, de 2003, a primeira nada mencionando acerca de arquivos digitais, as últimas a eles se referindo.

Lei nº 8.212, de 1991

Dita Lei reprime a conduta aqui em controvérsia apenas com multa residual, **sequer fazendo menção a arquivos digitais**, consoante arts. 32, inciso III, e 92, *verbis*:

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. (grifamos)

[...]

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. (grifamos)

Lei nº 8.218, de 1991

Contrariamente ao acima apontado, descrito ato legal é preciso quanto à obrigatoriedade dos artigos digitais em si, sua guarda, forma de apresentação e, especialmente, a **penalidade aplicável pelo descumprimento de suas regras**. É o que está prescrito em seus arts. 11, §§ 3º e 4º, e 12, incisos I a III, nestes termos:

Lei nº 8.218, de 1991 (redação vigente à época dos fatos geradores):

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)

[...]

§ 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;

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)

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)

Oportuno ressaltar que dito art. 11, caput, bem como seus §§ 3º e 4º, mais o 12, incisos II e III, da Lei nº 8.218, de 1991, conformam a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/01, cuja ementa trata 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, e dá outras providências*. Lendo assim, depreende-se que a expressão “**dá outras providências**” traduz alterações normativas acerca de tributos diversos, **aí também se incluindo as Contribuições Sociais Previdenciárias**, conforme síntese

exemplificativa dos tributos abordados e transcrição dos arts. 10, § 8º; 11, § 9º; 71 e 76, nestes termos:

1. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ): arts. 6º a 8º, 21 a 25 e 34;
2. Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF): arts. 9º e 26;
3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): arts. 12, 27, 32 e 33;
5. Imposto sobre a Exportação (IEx): art. 51;
6. Imposto sobre a Importação (II): art. 52;
7. Processo Administrativo Fiscal (PAF): art. 64;
8. Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES): arts. 40, 57 e 72;

Art. 10. O art. 17 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos:

[...]

§ 8º Aplica-se o disposto neste artigo às contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS." (NR)

[...]

Art. 11. Estende-se o benefício da dispensa de acréscimos legais, de que trata o art. 17 da Lei nº 9.779, de 1999, com a redação dada pelo art. 10, aos pagamentos realizados até o último dia útil do mês de setembro de 1999, em quota única, de débitos de qualquer natureza, junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, desde que até o dia 31 de dezembro de 1998 o contribuinte tenha ajuizado qualquer processo judicial onde o pedido abrangia a exoneração do débito, ainda que parcialmente e sob qualquer fundamento. (Vide Medida Provisória nº 38, de 13.5.2002)

[...]

§ 9º Relativamente às contribuições arrecadadas pelo INSS, o prazo a que se refere o § 8º fica prorrogado para o último dia útil do mês de abril de 1999.

[...]

Art. 71. O art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído."

[...]

Art. 76. As normas que estabeleçam a afetação ou a separação, a qualquer título, de patrimônio de pessoa física ou jurídica não produzem efeitos em relação aos débitos de natureza fiscal, **previdenciária** ou trabalhista, em especial quanto às garantias e aos privilégios que lhes são atribuídos.

(Grifos nossos)

Vale lembrar que, igualmente ao já posto quanto à MP nº 2.158-35, a Lei por ela alterada (Lei nº 8.218, de 1991), também traz alterações normativas atinentes às CSP e outros tributos, a exemplo, os fragmentos abaixo transcritos:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

[...]

Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

Art. 33 - As multas de ofício de que trata esta Lei, lançadas com base em créditos tributários ou com base em contribuições para o INSS, vencidos há mais de doze meses, serão acrescidas, no ato do lançamento, do valor resultante da variação do INPC, a partir do quinto mês do vencimento do crédito tributário ou da contribuição até o mês do lançamento da multa.

À vista do horizonte posto, resta notório que o fundamento legal da referida penalidade foi configurado por Ato Legal modificador da legislação atinente ao procedimento fiscal em si, como também ao PAF e a diversos tributos federais, neles se englobando as **Contribuições Previdenciárias Sociais**. Logo, a especificidade normativa ora defendida permanece incólume, pois plausível se afastar suposta tese de que reportada alteração legislativa ocorreu por meio de Medida Provisória específica do PIS, Cofins e Imposto de Renda, tributos expressamente citados em sua ementa. Ademais, como se vê, a própria Lei alterada trata, entre outros, de questões com cunho previdenciário.

Lei nº 10.666, de 2003

Apontada norma legal carrega a obrigatoriedade do contribuinte manter os arquivos digitais em boa guarda e ordem à disposição da fiscalização, mas é silente quanto à penalidade pelo descumprimento de referida obrigação acessória. Por conseguinte, infere-se que sua efetividade quanto ao fundamento da multa em apreço carece de integração com os preceitos estabelecidos na Lei nº 8.212, de 1991, vistos precedentemente. Confirmam-se, seus arts. 8º e 13:

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.

[...]

Art. 13. Aplicam-se ao disposto nesta Lei, no que couber, as disposições legais pertinentes ao Regime Geral de Previdência Social.

Prosseguindo o raciocínio, adequado registrar que a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, unificou na, por ela denominada, Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) as, à época, Secretarias das Receitas Federal (SRF) e Previdenciária (SRP). Assim, a partir de 19 de março de 2007, data de publicação do citado ato, a SRFB passou a acumular as atribuições e quadro de pessoal anteriormente integrantes da extinta SRP, consoante arts. 1º; 2º, §§ 3º e 4º, e 8º, nestes termos:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil [...]

[...]

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas [...]

[...]

§ 3º As obrigações previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativas às contribuições sociais de que trata o caput deste artigo serão cumpridas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 4º Fica extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social.

[...]

Art. 8º Ficam redistribuídos, na forma do § 1º do art. 37 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, dos Quadros de Pessoal do Ministério da Previdência Social e do INSS para a Secretaria da Receita Federal do Brasil os cargos ocupados e vagos da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social, de que trata o art. 7º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.

A propósito, sintetizando o que, até então, está posto acerca da controvérsia instalada, tem-se que:

1. anteriormente a 19 de março de 2007, a fiscalização das CSP estava atribuída à SRP e era executada por seu quadro de auditores-fiscais. Contudo, dali em diante, dito procedimento passou a ter regramento e execução pela SRFB e seus auditores-fiscais respectivamente;

2. desde 9 de maio de 2003, data de publicação da Lei nº 10.666, de 2003, as pessoas jurídicas estavam obrigadas a apresentar os arquivos digitais exigidos pela fiscalização previdenciária (**dados de interesse exclusivo das CSP**), cujo desatendimento implicava a penalidade prevista no art. 32, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, eis que ausente previsão legal específica;

3. a partir de 27 de agosto de 2001, data de publicação da MP nº 2.158-35, de 2001, as pessoas jurídicas estavam obrigadas a apresentar os arquivos digitais requisitados pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal, cujo desatendimento implicava a penalidade específica prevista no art. 12, incisos I a III da Lei nº 8.218, de 1991.

4. em 19 de março de 2007, a SRP foi extinta e o quadro de pessoal da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social foi redistribuído para a SRFB, razão por que, independentemente do tributo a ser verificado, os arquivos digitais passaram a ser requisitados exclusivamente pelos auditores-fiscais da SRFB.

Como visto, a contar de 19 de março de 2007, manifestadas informações previdenciárias passam a integrar o “pacote” de dados atinente aos tributos administrados pela SRFB. Por conseguinte, o descumprimento da reportada obrigação acessória se sujeita à multa prevista na Lei nº 8.218, de 1991, de aplicação específica ao desatendimento das requisições de arquivos digitais realizadas pelos auditores-fiscais da SRFB. Nestes termos, daquela data em diante, inadmissível a suposta conformação legal resultante de interpretação sistêmica decorrente da lacuna deixada pela Lei nº 10.666, de 2003, cujo art. 13 sinaliza cabimento subsidiário dos contornos delineados pelos art. 32, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, eis que fechada a “janela” anteriormente existente.

Nesse pressuposto, vale consignar que manifestado tema foi enfrentado por esta Turma de Julgamento recentemente (Acórdão nº 2402-008.037, sessão de 15 de janeiro de 2020 - processo nº 11516.721308/2011-60), oportunidade em que segui a divergência, a meu ver bem fundamentada na “Declaração de Voto”, da lavra do conselheiro Luís Henrique Dias Lima. Entendimento que ainda comigo carrego, razão por que incorporo os excertos dela abaixo transcritos às minhas razões de aqui decidir:

[...]

A Lei n. 8.218/1991, que dispõe sobre impostos e contribuições federais, entre outras providências, estabelece, em seu art. 11, com a redação dada pela Medida Provisória n. 2.158-35/2001, que 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.

Por sua vez, o parágrafo § 3º. do art. 11 da Lei n. 8.218/1991 determina que 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. E tais atos encontram-se inequivocamente consignados no Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), cujas versões são atualizadas periodicamente.

Com efeito, o Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD) define a forma de cumprimento da obrigação acessória, prevista no art. 8º. da Lei n. 10.666/2003, discriminando sua aplicabilidade nas empresas regidas pelo direito privado e nas pessoas jurídicas de direito público submetidas à Lei n. 4.320/1964 e Lei Complementar n. 101/2000.

O MANAD padroniza o lay-out dos arquivos digitais a ser apresentados à Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, bem assim à antiga Secretaria da Receita Previdenciária (existente antes da fusão dos Fiscos estabelecida pela Lei n. 11.457/2007).

Nos arquivos digitais nos padrões do MANAD devem constar, entre outras, informações fiscais (fornecedores e clientes; documentos fiscais; comércio exterior; relação insumo/produto), informações contábeis (lançamentos contábeis e demonstrações contábeis), informações patrimoniais (controle de estoque e registro de inventário e controle patrimonial) e informações dos trabalhadores (segurados empregados e contribuintes individuais e avulsos).

Por sua vez, o art. 12 da Lei n. 8.218/1991 define as penalidades a serem impostas em caso de inobservância do disposto no seu art. 11.

É dizer, a Lei n. 8.218/1991 estabelece a forma de cumprimento da obrigação acessória consubstanciada na padronização de arquivos digitais, conforme o MANAD, caracterizando-se assim a legislação específica a ser observada pelo Contribuinte que optar pela utilização de sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.

É, sem sombra de dúvidas, a lei específica.

De se observar que os arquivos digitais padronizados no MANAD não têm qualquer vinculação com a natureza do tributo, seja imposto ou contribuições sociais previdenciárias, nem com as respectivas bases de cálculo, vez que apenas compilam informações de diferentes fenômenos jurídico-tributários, que compreendem obrigações contábeis, fiscais, trabalhistas e previdenciárias da empresa, a serem apresentadas aos órgãos competentes de fiscalização.

É oportuno destacar que a legislação previdenciária não padroniza o lay-out de arquivos digitais, mas apenas prevê que a empresa deve prestar ao órgão de fiscalização competente todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ele estabelecida, conforme disposto no art. 32, III, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, alinhando-se, destarte ao comando do art. 8º. da Lei n. 10.666/2003.

Ocorre que os órgãos de fiscalização competentes estabeleceram os padrões e normas conforme previstos no MANAD, com espeque no art. 8º. da Lei n. 10.666/2003 e nos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/1991, constituindo-se assim essas matrizes legais a legislação específica a disciplinar os arquivos digitais no padrão MANAD.

De se observar ainda que as condutas tipificadas na Lei n. 8.212/1991, não se referem, em nenhum momento, à apresentação de arquivos digitais em conformidade com os padrões determinados pelo MANAD. Na verdade, referem-se a condutas absolutamente distintas daquelas tipificadas na Lei n. 8.218/1991, com mais razão ainda quando se sabe que a apresentação de arquivos digitais padronizados no MANAD não tem qualquer vinculação com a natureza do tributo, nem com a sua respectiva base de cálculo.

Nesse contexto, entendo equivocadamente o argumento de que o fato de as contribuições sociais previdenciárias em apreço reportarem-se à folha de pagamento teria o condão de atrair as penalidades previstas na legislação previdenciária, em detrimento da legislação específica, vez que a multa regulamentar prevista nos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/1991 trata de situações específicas relativas à inobservância de arquivos digitais em desacordo com a forma e padrões estabelecidos, e não guardam qualquer vínculo com esse ou aquele tributo, nem com a respectiva base de cálculo, pois a natureza do tributo é indiferente aos arquivos digitais padronizados no MANAD e a base de cálculo da multa regulamentar tem como referencial a receita bruta da pessoa jurídica.

Avançando na análise, oportuno registrar que a própria Receita Federal do Brasil, à época, editou a Solução de Consulta Interna nº 10 - Cosit, de 27 de junho de 2012, consignando entendimento tal qual o por nós externado precedentemente, dela apropriando-me dos seguintes fragmentos:

[...]

15. Observa-se, no entanto, que o dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, não é direcionado, especificamente, à deficiência na apresentação de arquivos digitais, já que ele descreve uma infração mais genérica, qual seja: *"prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida"*, que tanto pode ser aplicado para infração relativa a arquivos digitais, como para qualquer outro tipo de infração que se refira a apresentação de informação em desacordo com a forma estabelecida pela RFB .

16. Já o art. 11 da Lei nº 8.218, de 2001, estabelece a obrigatoriedade de as empresas, que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar a sua movimentação contábil ou fiscal, manterem à disposição da RFB os respectivos arquivos digitais pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, tratando-se, portanto, de dispositivo legal específico para este tipo de infração.

[...]

20. Depreende-se, dessa forma, que os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, são aplicáveis à fiscalização de contribuições previdenciárias e as razões são as seguintes:

[...]

20.1 Primeiro, porque o inciso III, do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, não traz norma específica para arquivos digitais e, de acordo com o Princípio da Especificidade, a norma especial afasta a incidência da 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 nº 8.212, de 1991;

20.2 Segundo, porque o art. 8º da Lei nº 10.666, de 2003, que seria a norma ;mais específica, não prescreve a penalidade a ser aplicada no caso de descumprimento do dispositivo, o que o torna ineficaz, já que não traz a cominação da multa e;

20.3 Terceiro, porque não há razão para que, numa mesma fiscalização, a RFB aplique multas distintas para o mesmo tipo de infração. Ademais, deve-se atentar para o fato de que, desde a criação da RFB, a política do órgão sempre foi no sentido de unificar procedimentos, e a aplicação dos dispositivos da Lei nº 8.218, de 2001, à fiscalização das contribuições previdenciárias vai ao encontro deste anseio.

[...]

24. Por fim, esclarecemos que, em que pese o art. 47 da Lei nº 11.457, de 2007, dispor que fica mantida a vigência dos atos normativos editados pelo MPS, INSS e a SRP, enquanto não modificados pela RFB, deve-se observar que a interpretação das normas ainda em vigor deverá ser feita de forma sistemática de modo a considerá-las dentro do atual sistema no qual elas encontram-se inseridas, que é diferente daquele vigente à época em que elas foram publicadas.

Conclusão

Diante do exposto, e considerando os argumentos aqui apresentados, verifica-se que, na fiscalização de pessoa jurídica, em caso de infração referente à apresentação de arquivos digitais relativos a contribuições previdenciárias com inconsistências ou fora do prazo estipulado pela autoridade **fiscal deverão ser aplicados os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991.** (grifo nosso)

[...]

Arrematando pontuada aceção, há processos aguardando julgamento neste Conselho, decorrentes de procedimento fiscal em contribuinte específico, por meio do qual houve autuação de CSP, IRPF/CSLL e PIS/Cofins - Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) com operações de CSP conjuntamente com outros tributos. No contexto, se o autuado supostamente tivesse desatendido a requisição para apresentar reportado “pacote” de dados digitais (arquivo único), é notório que a fiscalização não lhe teria imputado duas penalidades, mas tão somente aquela prevista no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. A exemplo, segue pesquisa pelo nome do contribuinte, realizada nas informações abertas disponíveis no site do CARF (<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>):

Processo Principal: 10x08.xxx347/2014-29

Data Entrada: 21/08/2014

Contribuinte Principal: M E xxx LTDA

Tributo: CP PATRONAL, TERCEIROS

Processo Principal: 10x08.xxx349/2014-18

Data Entrada: 21/08/2014

Contribuinte Principal: M E xxx LTDA

Tributo: IRPJ, CSLL

Processo Principal: 10x08.xxx350/2014-42

Data Entrada: 21/08/2014

Contribuinte Principal: M E xxx LTDA

Tributo: COFINS, PIS

(Grifei e alterei)

Ante o exposto, exceto quanto a órgão público, que tem tratamento específico, quando a pessoa jurídica desatender intimação requisitando arquivos digitais, a penalidade a ela imputada levará em consideração a data de ocorrência do correspondente fato gerador, se anterior ou a partir de 19 de março de 2007, data de extinção da SRP, nestes termos:

1. nas operações atinentes à CSP referente a período de apuração anterior a 19 de março de 2007, aplica-se o disposto no art. 32, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c o art. 8º e 13 da Lei nº 10.666, de 2003;

2. nas operações atinentes exclusivamente à CSP ou dela conjuntamente com outros tributos referentes a período de apuração a partir de 19 de março de 2007, aplica-se o disposto nos arts. 11, §§ 3º e 4º, e 12 da nº 8.218, de 1991.

Por fim, tratando-se de fato gerador ocorrido em 22 de outubro de 2008, infere-se que a autuação em debate contém vício material, por ter se apropriado de penalidade diversa em prejuízo daquela especificamente conformada na ordem legal para o caso específico, o que refletiu, diretamente, no cálculo da quantia devida, eis que apurada sob base e coeficiente diversos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso interposto, reconhecendo a nulidade da presente autuação por vício material.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz