



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720260/2015-18
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.390 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI INAPLICÁVEL AO CASO.

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*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de auto de infração cujo objeto é a imposição de multa prevista no art. 12, II da Lei nº 8.218/91, haja vista suposta violação ao art. 11 da mesma lei. Segundo referido dispositivo 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.

No relatório fiscal de fls. 1285 e seguintes, foi constata diferença entre as informações prestadas em GFIP e aquelas relativas à folha de pagamento e “assim, pela apresentação dos arquivos da folha de pagamento contendo informações incompletas ou omissas, com incorreções que impossibilitaram apurar o total das bases de cálculo das contribuições previdenciárias e do imposto de renda, aplica-se a multa de 5% das bases omitidas, limitada a 1% da receita bruta, conforme disposto no art. 12, II da Lei nº 8.218/91, na redação dada pela MP 2.518/2001.”

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, reproduzindo os fundamentos da decisão da Delegacia de Julgamento, negou provimento ao recurso voluntário. O acórdão 2301-006.433 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. ARQUIVOS DIGITAIS.

A apresentação de arquivos digitais relativos à 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.

AUTO DE INFRAÇÃO. ARQUIVOS DIGITAIS. ENTREGA DAS INFORMAÇÕES EM MEIO PAPEL OU EM FORMATO DISTINTO. CABIMENTO DA LAVRATURA.

A entrega destes elementos em meio digital com formato distinto ao solicitado, ou em meio papel, não afasta a ocorrência da infração. A obrigação relativa aos arquivos digitais não se confunde com a obrigação para apresentação de documentos, residindo ambas em contextos distintos.

Intimado da decisão o Contribuinte interpôs recurso especial. Sob o argumento de a Lei nº 8.218/91 não poder fundamentar exigência de multa isolada relacionada com fato gerador de contribuições previdenciárias, é devolvido a este Colegiado o debate do tema sob dois aspectos:

A) legislação aplicável para fundamentar a infração relativa à omissão/incorreção na apresentação de arquivos digitais: No recorrido, entendeu-se ser cabível a capitulação da infração com base nos art. 11 e 12, da Lei 8.218, de 1991; ao passo que no paradigma, entendeu-se que para esse tipo de infração o auto deveria ser fundamentado no § 2º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991 (paradigmas acórdãos nº 9202-007.155 e 2301-005.555), e

B) nulidade do lançamento por erro na fundamentação legal: Enquanto no recorrido, entendeu-se que a fiscalização adotou procedimento correto ao aplicar a infração prevista no art. 11, da Lei nº 8.218/91, não acatando a nulidade; no paradigma, entendeu-se que houve indevida aplicação de lei geral em detrimento de lei específica, decidindo-se pela nulidade da autuação (paradigma acórdão nº 9202-007.155).

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais razão pela qual dele conheço.

Trata-se de recurso interposto pelo Contribuinte contra o entendimento da Turma *a quo* que concluiu pela manutenção da multa isolada lavrada com base no art. 12, II da Lei nº 8.218/91, na redação dada pela MP 2.518/2001.

Em que pese o recurso ter sido conhecido sob dois aspectos, fato é que a discussão assume o mesmo viés, qual seja, inaplicabilidade da Lei nº 8.218/91 para exigência de multa isolada atrelada a fato gerador de contribuições previdenciárias. Sob o argumento de erro ou omissão nos arquivos relativos a folha de pagamento ser infração apenada com multa da Lei nº 8.212/91, requer o contribuinte o cancelamento do auto de infração.

A presente discussão já foi analisada por este Colegiado. Me refiro ao **acórdão nº 9202-007.950**, da lavra da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

Quanto à penalidade pelo descumprimento de obrigação instrumental, como é o caso da ausência de apresentação de arquivos digitais, ou de apresentação de arquivos em forma diversa da estabelecida pela RFB, relacionados às Contribuições Previdenciárias, esta Conselheira já se manifestou pela aplicação da Lei nº 8.212, de 1991, de sorte que revela-se incabível tanto a tese do acórdão recorrido como a da Fazenda Nacional, eis que preconizam a aplicação de legislação diversa.

Com efeito, a exigência apresentada pela Fiscalização em face da Contribuinte encontra-se prevista no art. 32, inc. III, da Lei 8.212, de 1991, e no art. 8º da Lei 10.666, de 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, de 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, de 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, de 1991, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, e art. 12, inc. III, par. único, do mesmo diploma legal, que a Fazenda Nacional quer ver aplicados aos autos, 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, de 1991, de sorte que aplica-se aqui o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

Quanto à jurisprudência, esta corrobora o entendimento esposado no presente voto, conforme a seguir:

Acórdão nº 2403-001.194, de 17/04/2012

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. MULTA ISOLADA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA FISCALIZAÇÃO. ERRO DE CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

Havendo antinomia, aplica-se a norma especial. Devendo, por conseguinte, ser anulado o Auto de Infração capitulado com base na norma geral.

Processo Anulado''

Acórdão nº 2402-003.076, de 18/09/2012

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

(...)

APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB. MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI Nº 8.218/91. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há qualquer razão em se aplicar o art. 12, inc. I, da Lei nº 8.218/91 (que trata essencialmente sobre PIS e COFINS), quando se está tratando de contribuições previdenciárias (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que estas possuem legislação específica. (...)"

Acórdão nº 2401-02.941, de 13/03/2013

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. 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 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."

Acórdão nº 2402-003.573, de 15/05/2013

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB. MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI Nº 8.218/91. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE. *Não há qualquer razão em se aplicar a multa prevista no art. 12, inc. II, da Lei nº 8.218/91 (que trata essencialmente sobre PIS e COFINS), quando se está tratando de contribuições previdenciárias (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que estas possuem legislação específica.*

Recurso Voluntário Provido."

Acórdão nº 2402-003.737, de 17/09/2013

"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 2301-003.919, de 19/02/2014

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2006 a 30/09/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS CONTÁBEIS EM MEIO DIGITAL. INOBSERVÂNCIA DOS PADRÕES ESTIPULADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A apresentação da documentação contábil em formato digital em desacordo com os padrões estipulados pela SRFB enseja infração ao disposto no art. 32, III, da Lei 8.212/91.

Acórdão 2402-004.439, de 27/01/2016

Ementa

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No caso de autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, a constituição do crédito é de ofício e a regra aplicável é a contida no artigo 173, I.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVO DIGITAL.

Constitui infração à legislação tributária as omissões e incorreções em dados digitais pela pessoa jurídica que utilize sistemas eletrônicos para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrituração de livros ou para elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.

É observado o princípio da especialidade quando aplicada a legislação do tributo a que se refere a informação em meio digital."

Voto

"A fiscalização aplicou a multa na forma do art. 12, inciso II e parágrafo único da Lei nº 8.218, de 29/08/1991. Contudo, entendo não ser essa a regra aplicável à época às contribuições previdenciárias que possuíam norma específica para esse tipo de infração. Como se vê, a Lei nº 8.218/91 editada anteriormente à criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil tem por objeto tributos que adotam como base de cálculo a receita bruta, daí também ter sido esse o critério para a fixação da multa:

(...)

Para a sistemática das contribuições previdenciárias, vigia à época dos fatos o artigo 33, parágrafos 2º e 3º da Lei nº 8.212/91, combinado com o Artigo 225, §22 do regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

(...)

Dessa forma, a multa tal como aplicada é improcedente, já que foi calculada pela regra geral no art. 12, inciso II e parágrafo único da Lei nº 8.218, de 29/08/1991."

Acórdão 9202-007.155, de 30/08/2018

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL EM DESCONFORMIDADE COM NORMAS ESTIPULADAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL EQUIVOCADA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

O Recurso Especial de Divergência somente poderá ser conhecido quando caracterizado que perante situações fáticas similares os colegiados adotaram decisões diversas em relação a uma mesma legislação.

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 2402-006.660, de 03/10/2018

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/12/2006

(...)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL DE ACORDO COM O LEIAUTE. PRESTAÇÃO DEFICIENTE. PENALIDADE. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NULIDADE. ARTIGO 12, II, DA LEI 8.218/91.

Deixar de apresentar informações em meio digital de acordo com o leiaute previsto no manual normativo de arquivos digitais constitui infração aos dispositivos da legislação previdenciária. A adoção de dispositivo diverso (art. 12, II, da Lei 8.218/91) constitui causa de nulidade de auto de infração. In casu há uma falha grave na fundamentação jurídica para a lavratura do auto de infração. O auto foi lavrado com o Código de Fundamentação Legal (CFL) "22", ao invés do Código CFL "35", que determina corretamente a aplicação da penalidade constante no inciso III do artigo 32 da Lei 8.212/91. O art. 112 do CTN assevera que a penalidade aplicada deverá ser aquela mais favorável ao acusado quando houver dúvida sobre a capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou, ainda, quanto à natureza ou extensão dos seus efeitos."

Assim, o Auto de Infração há que ser considerado improcedente, por erro na aplicação de penalidade com base em lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), o que fere o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri