



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18470.731173/2012-44  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.134 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de julho de 2021  
**Recorrente** PATRIMOVEI CONSULTORIA IMOBILIÁRIA SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

NULIDADE. 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.

Incabível a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218/91) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212/91), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*, devendo ser anulado o lançamento em face a erro na tipificação legal.

### **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO**

Constitui descumprimento de obrigação acessória, deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, não tendo o contribuinte se eximido de comprovar se tratarem de mútuo e/ou distribuição de lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para anular o Auto de Infração DEBCAD nº 51.019.594-6, por erro na tipificação legal. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini e Luís Henrique Dias Lima, que negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

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

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração lavrado pela autoridade tributária em face ao contribuinte acima identificado, referente ao descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 56.287,98, com códigos de fundamentação legal 23, 30 e 34.

Ciência postal em 1/11/2012 (fls. 118).

### **Relatório Fiscal (fls. 8 a 13)**

A autoridade lançadora descreveu quais condutas ensejaram o descumprimento de obrigações acessórias: não apresentação dos arquivos digitais no formato Manad, embora, comprovadamente, o contribuinte utilizasse sistema eletrônico de processamento de dados; não apresentação das folhas de pagamento, apesar de existirem registros contábeis de pagamentos a contribuintes individuais; não lançamento, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, dos fatos geradores de todas as contribuições.

### **Impugnação (fls. 122 a 129)**

Impugnação formalizada em 3/12/2012.

O contribuinte anotou não possuir empregados no período, tendo os valores lançados referentes a empréstimos da *novel* sociedade para liquidação do passivo herdado da empresa cindida. Por isto, não estava obrigado à elaboração da folha de pagamentos ou mesmo do arquivo Manad.

Sobre esta obrigação, defendeu que o art. 11 da Lei nº 8.212/91 não tem regra de caráter obrigacional. Mesmo assim, teria apresentado o Manad no procedimento fiscal.

Com relação aos erros na escrituração contábil, estes não têm relação com fatos geradores de contribuições previdenciárias, também não havendo infração ao art. 32, II, da Lei nº 8.212/91.

### **Acórdão de Impugnação (fls. 214 a 220)**

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu não ter restado tipificado o AI 51.019.588-1, pois, se não houve apresentação das folhas de pagamento, não seria possível a verificação se foram confeccionadas contrariamente os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil.

Confirmou o erro da fiscalização em aludir à Lei nº 8.212/91, no Relatório Fiscal, mas que na folha de rosto do auto de infração está informada a Lei nº 8.218/91, corretamente. Além disto, não houve a prova de entrega do Manad, eis que fora mantido o AI 51.019.594-6.

Não acolheu o argumento referente à contabilidade, pois a contrapartida dos lançamentos eram pagamentos de salários, fatos geradores de contribuição previdenciária.

Ciência em 24/11/2014 (fls. 224).

### **Recurso Voluntário (fls. 248 a 258)**

Recurso voluntário formalizado em 19/12/2014.

O contribuinte requereu a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, em razão da especificação incorreta do dispositivo legal infringido.

Defendeu que como não prosperou a obrigação de entrega das folhas de pagamento, muito menos poderia a apresentação do Manad, cuja prova de que foram entregues é o ateste da entrega nos termos de intimação fiscal nº 5 e 7.

Reiterou a defesa quanto ao não lançamento, em títulos próprios de sua contabilidade, e explicou se tratarem de mútuo e distribuição de lucros, ambos não sendo fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e cumpre os pressupostos de admissibilidade, pois dele tomo conhecimento.

### **Nulidade do AI 51.019.594-6**

O contribuinte requereu a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, em razão de erro na especificação do dispositivo legal infringido.

A autoridade julgadora de primeira instância sustentou que o erro na especificação do dispositivo legal no Relatório Fiscal está suprido no auto de infração 51.019.594-6.

Em verdade, o AI 51.019.594-6 especifica, no campo “Dispositivos Legais da Multa Aplicada”, a Lei nº 8.218, de 29.08.91, art. 11, parágrafos 3 e 4, com redação da MP nº 2.158, de 24.08.01 (fls. 5).

Em contrapartida, no Relatório Fiscal, no item 12.1.2 Dispositivo Legal Infringido, depois de descrever qual a conduta do contribuinte ensejou o descumprimento de

obrigação acessória, a autoridade lançadora identificou como fundamento o art. 11, §§ 1º, 3º e 4º, da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991 (fls. 10).

Quando analisado o art. 11 da Lei n.º 8.212/91, percebe-se que a norma apresenta Parágrafo Único, mas não os §§ 1º, 3º e 4º, não havendo qualquer dificuldade em perceber o erro cometido pela autoridade lançadora ainda mais por estar saneado no AI 51.019.594-6.

Contudo, a ausência de apresentação de arquivos digitais ou de arquivos em forma diversa da estabelecida pela Receita Federal do Brasil, relacionados às contribuições previdenciárias, tem fundamento legal na Lei n.º 8.212/91, não na Lei n.º 8.218/91.

Com efeito, a exigência apresentada pela Fiscalização em face da Contribuinte encontra-se prevista no art. 32, III, da Lei 8.212/91, e no art. 8º da Lei 10.666/2003:

### **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 n.º 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, conforme o art. 92, da Lei n.º 8.212/91, 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 n.º 3.048/99, 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 n.º 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 exhibir 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 8.218/91, com a redação dada pela MP n.º 2.158-35/2001, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 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.

Como se pode constatar, esses dispositivos legais são oriundos da Medida Provisória n.º 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 n.º 8.212/91, de sorte que aplica-se aqui o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

Minha decisão vem ao encontro de decisões recentes 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 n.º 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 n.º 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei n.º 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*

Deste modo, declaro a nulidade do AI 51.019.594-6 por erro na tipificação legal.

**Improcedência do AI 51.019.591-1**

O contribuinte tornou a defender que o lançamento da conta Rubem Vasconcelos Imóveis Ltda. e Rubem Vasconcelos eram referentes respectivamente a mútuo e distribuição de lucros, na forma do doc. n.º 7.

Já a autoridade julgadora de primeira instância tem como contrapartida pagamento de salários, fatos geradores de contribuição previdenciária.

Decido.

O doc. n.º 7 é um instrumento particular de contrato de mútuo entre o contribuinte (mutuante) e LPS Patrimônio – Consultoria de Imóveis S.A. (mutuária), de R\$ 887.117,23,00, que deveria ser liquidada até 31/12/2008. O contrato fora assinado em 31/12/2007 (fls. 206). Em contrapartida, assim se manifestou a fiscalização:

No grupo de “adiantamentos a fornecedores pessoas jurídicas – 1.1.6” os mesmos procedimentos são feitos em relação à conta 1.1.6.02.007 – Rubem Vasconcelos Imóveis Ltda, relacionada à empresa de mesmo nome e CNPJ: 24.022.311/0001-10, também de propriedade de Rubem Vasconcelos. Este ativo é constituído através de créditos em contas do grupo 2.1.5 – Salários e Proventos a Pagar e contas de disponibilidade. No caso deste ativo a sua origem está na maioria relacionada a créditos em disponibilidades. Os históricos destes adiantamentos concedidos descrevem pagamento de tributos incidentes sobre Pro Labore, além de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, todos devidos pelo fornecedor pessoa jurídica. O restante da criação do ativo está relacionado ao pagamento de salário a este fornecedor pessoa jurídica, registrado na conta 2.1.5.02.003 – Rubem Vasconcelos Imóveis Ltda. Evidentemente existe erro no título de grupos e contas envolvidas, visto que se trata de empresa distinta do sujeito passivo e não há que se falar em pagamento de salário a pessoas jurídicas.

Enquanto o doc. n.º 7 não comprova a natureza de mútuo dos lançamentos contábeis, por se tratar de pessoa jurídica diversa, muito menos o contribuinte trouxe a prova de que a parte restante dos lançamentos eram referentes à distribuição de lucros.

Deste modo, mantém-se a infração.

### **Conclusão**

Voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário para anular o AI 51.019.594-6 por erro na tipificação legal.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz

Contrariamente ao bem articulado entendimento do i. Relator - Conselheiro de notória cultura tributária, por quem tenho estima - com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadores que votaram por prover a pretensão da Recorrente, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa, haja vista referido crédito ter sido regularmente constituído, nada nele refletindo os argumentos e documentos que a Contribuinte acostou aos autos.

Nesse pressuposto, entendo relevante trazer excertos constantes da minuta de voto apresentada, os quais contextualizam os fatos tidos por controvertidos, como segue:

#### **Nulidade do AI 51.019.594-6**

O contribuinte requereu a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, em razão de erro na especificação do dispositivo legal infringido.

A autoridade julgadora de primeira instância sustentou que o erro na especificação do dispositivo legal no Relatório Fiscal está suprido no auto de infração 51.019.594-6.

Em verdade, o AI 51.019.594-6 especifica, no campo “Dispositivos Legais da Multa Aplicada”, a Lei n.º 8.218, de 29.08.91, art. 11, parágrafos 3 e 4, com redação da MP n.º 2.158, de 24.08.01 (fls. 5).

Em contrapartida, no Relatório Fiscal, no item 12.1.2 Dispositivo Legal Infringido, depois de descrever qual a conduta do contribuinte ensejou o descumprimento de obrigação acessória, a autoridade lançadora identificou como fundamento o art. 11, §§ 1º, 3º e 4º, da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991 (fls. 10).

Quando analisado o art. 11 da Lei nº 8.212/91, percebe-se que a norma apresenta Parágrafo Único, mas não os §§ 1º, 3º e 4º, não havendo qualquer dificuldade em perceber o erro cometido pela autoridade lançadora ainda mais por estar saneado no AI 51.019.594-6.

**Contudo, apesar de rejeitar a nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois não houve prejuízo no erro de capitulação legal no Relatório Fiscal, de ofício devo declarar a nulidade do AI. (Grifei)**

[...]

Quanto ao art. 11, §§ 1º, 3º e 4º, da Lei 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001, e art. 12, inc. III, par. único, do mesmo diploma legal, que a Fazenda Nacional quer ver aplicados aos autos, tais dispositivos assim estabelecem:

[...]

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.

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. Nesse contexto, 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, trata-se do período de apuração compreendido entre 1/10/2007 a 31/12/2007, mas seu descumprimento se deu posteriormente, 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 quando o Recorrente desatendeu a requisição da fiscalização**, dando surgimento ao fato gerador da obrigação tributárias principal de pagar a penalidade resultante do descumprimento da correspondente obrigação acessória. Por conseguinte, como se verá na sequência, 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. 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:

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, **ai também se incluindo as Contribuições Sociais Previdenciárias**, conforme síntese exemplificativa dos tributos abordados e transcrição nos 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;
9. Mais especificamente, vê-se, na transcrição sequenciada, que dito mandamento legal também se refere às contribuições previdenciárias, nestes termos:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, eis que ausente previsão legal específica;

3. a partir de 27 de agosto de 2001, data de publicação da MP n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.666, de 2003, cujo art.13 sinaliza cabimento subsidiário dos contornos delineados pelos art. 32, inciso III, da Lei n.º 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 n.º 2402-008.037, sessão de 15 de janeiro de 2020 - processo n.º 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 equivocado 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 acepção, certamente 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.

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.

Assim entendido, tratando-se de fato gerador ocorrido posteriormente a 19 de março de 2007, infere-se que a autuação em debate não contém vício material, por ter sido imputa a exata penalidade conformada na ordem legal para o caso específico, eis que apurada sob base e coeficiente apropriados.

**Conclusão**

É como declaro o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz