



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

Processo n° 10120.011370/2009-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.380 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente SERCA CONSTRUTORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

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,

VÍCIO. OBJETO. MATERIAL.

Quando o vício existente na autuação relaciona-se com o objeto, conteúdo, trata-se de vício material.

Processo Anulado.

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em anular o lançamento por vício, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso; b) em conceituar o vício como material, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que conceituou o vício como formal. O Conselheiro Mauro José Silva acompanhou a votação por suas conclusões. Redator: Marcelo Oliveira. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

MARCELO OLIVEIRA – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 27/10/2009, por ter a empresa acima identificada apresentado arquivos e sistemas das informações em meio digital, correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal com omissão ou incorreção, conforme previsto na Lei n. 8.218, de 29.08.91, art. 11, parágrafos 3º e 4º, com redação da MP nº 2.158, de 24.08.01.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls.05), a autuada deixou de apresentar à fiscalização, apesar de intimada por meio de TIPF, em meio digital de acordo com o leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD, da SRFB, as informações relativas à Folha de Pagamento, tendo apresentado os arquivos com incorreções de informação, pois apesar de atendida a forma prevista para apresentação das informações em meio digital estabelecida pela RFB, ficou constatado que as informações não se encontravam íntegras, isto é, não correspondiam à realidade dos dados constantes da folha de pagamento da empresa registrada, seja por omissões, seja por incorreções.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 03-47.001, da 5ª Turma da DRJ/BSB (fls. 133), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 148), repetindo basicamente os argumentos trazidos na impugnação.

Insiste em afirmar que a obrigatoriedade da apresentação de registros em meios digitais de atos e registros vinculados ao atendimento da norma previdenciária encontra-se disciplinada no art. 8º, da Lei 10.666/2003, e não nos dispositivos legais enumerados pela auditoria fiscal no presente auto de infração.

Entende que não pode a empresa ser autuada por um dispositivo legal que não a obriga a fazer a Lei 8.212/91, e que aplica-se tão somente ao relacionamento fisco x

contribuinte dos tributos arrecadados pela Receita Federal antes da Unificação promovida pela Lei 11.457.

Transcreve o art. 11, da Lei 8,218/91, para afirmar que a obrigatoriedade prevista no caput está condicionada à expedição de atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados, e a autoridade fiscal, no relatório de seu ato de infração, não esclarece se tais atos foram expedidos.

Reitera que houve o cumprimento do comando legal, qual seja, o de arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, a disposição da fiscalização.

Sustenta que, se coexistem duas leis e estas não se conflitam em seus comandos, mas cada qual dispõe de uma penalidade diferente pela sua não observância, está formada a confusão jurídica, devendo a autoridade fiscal aplicar, pelo menos, a penalidade mais favorável ao contribuinte.

Sustenta que existe um dispositivo legal específico para a norma previdenciária que obriga a manutenção e apresentação dos arquivos digitais e que foi regulamentado, mas, talvez pela aplicação da maior penalidade, a auditoria optou por estabelecer tanto a obrigatoriedade da prática de fazer, quanto pela penalidade pela falta de fazer, por outro ordenamento jurídico.

Conclui que não se aplicam os dispositivos da Lei 8.218/91 para o caso em questão, visto a existência de norma específica para o caso, observando que o disposto na Lei 10.666/2003, além de ser posterior, altera e/ou revoga a anterior

Finaliza requerendo que seja retificado o Acórdão combatido e que sejam julgados, em conjunto, todos os demais autos lavrados em decorrência da caracterização no descumprimento de outras obrigações acessórias e de falta de recolhimento de obrigações principais, por se tratar de matérias correlatas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Relatora

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise dos autos, verifica-se que o AI foi lavrado por ter a empresa apresentado arquivos digitais das folhas de pagamento com omissão ou incorreção.

Pelo descumprimento da obrigação acessória descrita, a autoridade autuante aplicou penalidade com fundamento no art.12, inciso II e parágrafo único, da Lei 8.218/91.

Porém, verifica-se que, no âmbito das contribuições previdenciárias, há penalidade específica para a apresentação de documentos que não atendem as formalidades exigidas, ou que contenham incorreções ou omissões.

De fato, a Lei 8.212/91, que é a lei específica que veio tratar sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio, estabelece, em seu art. 32, inciso III, que:

“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.”

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

Cumprindo seu papel regulamentador, o Decreto 3.048/99, em seu art. 283, inc. II, alínea “j”, veio dispor que:

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

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

*j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas **ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira**”;*(grifei)

Assim, entendo que, em se tratando de contribuições previdenciárias, não há qualquer razão para se aplicar a penalidade prevista na Lei 8.218/91, uma vez que existe legislação específica que trata da matéria.

Ademais, o art. 112, do CTN, determina que:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Assim, entendo que, no caso do Auto de Infração ora discutido, deveria ter sido observado o disposto na Lei 8.212/91, c/c art. 282, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, por se tratarem de normas legais específicas para as contribuições previdenciárias.

Portanto, há de ser julgada NULA a presente autuação, em virtude da ocorrência de VÍCIO de natureza formal e de caráter insanável, sem prejuízo da aplicação da penalidade administrativa de forma correta, caso a fiscalização entenda cabível.

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de CONHECER DO RECURSO e ANULAR o Auto de Infração, por vício formal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei.

Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto de infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, constitui-se no núcleo de existência do lançamento.

Portanto, quando a tipificação da legislação que embasa a autuação, o cálculo de seu montante e a descrição do seu fato gerador pelo descumprimento da obrigação acessória não são suficientes para a correção e certeza absoluta de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária e o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente equivocado.

Procurou-se ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Para ratificar esse entendimento destaca-se a doutrina de Leandro Paulsen (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 9ª ed., pág. 01112):

“Vício Formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento a ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da Lei.”

Veja que é o caso, pois a decisão do colegiado registra que a incidência da lei foi equivocada.

Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas a diferença entre eles é que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, II, Art. 173 do CTN, pois não há dúvida no lançamento de que: a) a lei incidiu de maneira correta;

b) a tipificação da legislação que embasa a autuação é a certa; c) o cálculo de seu montante está como determina a legislação.

O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância de objeto, incidência de lei. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o objeto está correto e que a lei incidiu de maneira correta, diferentemente da nulidade por vício material.

Por todo o exposto, entendo como material o vício presente na autuação.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, Declaração de Voto.

1. O presente recurso voluntário visa a combater os Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória lavrado contra a empresa recorrente, em razão de suposta infração do disposto no art. 11, §§ 3º e 4º da Lei 8.218, de 1991, na redação dada pela Medida Provisória 2.158, de 2001, culminando na penalidade prevista no art. 12, inciso II e parágrafo único, da Lei 8.218, de 1991, segundo o auditor fiscal.

2. Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 7), a empresa apresentou os arquivos digitais na forma prevista pela Receita Federal do Brasil (RFB), porém as informações relativas à folha de pagamento continham incorreções e omissões. A empresa foi intimada a reapresentar os arquivos com a correção das inconsistências, contudo, não sanou as incorreções.

3. No Relatório Fiscal de Aplicação da Multa a autoridade fiscal demonstrou o cálculo da apuração do valor da penalidade cominada, feito com base na aplicação do percentual de 5% (cinco por cento) do valor da operação omitida ou incorreta, conforme estabelecido no inciso II, e parágrafo único do art. 12 da Lei 8.218, de 1991, limitada a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica no período de 2004 a 2008.

DO VÍCIO MATERIAL

4. No que diz respeito ao mérito, peço *vênia* à nobre Conselheira Relatora, pois divirjo do seu posicionamento quanto à natureza do vício, pelas razões que passo a expor.

5. Verifico primeiramente que o enquadramento adotado pelo fiscal foi juridicamente inadequado, pois trouxe legislação diversa daquela aplicada à infração cometida pela empresa, cerceando o direito de defesa do contribuinte e lhe imputando sanção desproporcional. Dessa feita, não pode ser aplicada outra medida que não a anulação do lançamento.

6. O prejuízo ocasionado pelo erro na autuação é perfeitamente presumível, sendo prescindível a valorização em demasia de eventual avaria causada pelo ato atípico. É bom ter em mente que, partindo-se da premissa de o controle de legalidade ser feito pela administração pública, um ato declarado nulo irá ocasionar, inevitavelmente, em prejuízo, por macular de plano o princípio do contraditório estabelecido pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal.

7. Sobre o controle de legalidade, objetivo maior do processo administrativo tributário, as considerações de Troianelli (2006) merecem destaque:

Tratando-se o processo administrativo fiscal, essencialmente uma forma de controle, pela Administração Pública, da legalidade de seus próprios atos, é condenável o antigo hábito, já denunciado por Hely Lopes Meirelles e levado

ao extremo pelas alterações efetuadas pela Lei no 87748/93 no Decreto no 70235/72, de “judicializar” o processo administrativo tributário, como se fosse a função desse resolver litígios, e não buscar elementos que façam transparecer a verdade material, a verdade real nos fatos, a única capaz de conduzir o processo administrativo tributário ao seu verdadeiro fim, que é o de controlar os atos praticados pela administração no exercício da atividade de lançamento tributário. Se dirimir conflitos, e de forma terminativa, é função do processo judicial, é quase intuitivo que essa não possa ser a função do processo administrativo, sob a pena de absoluta inutilidade deste último.

8. Evidentemente que o processo administrativo fiscal permite a simplificação na busca da justiça tributária sem que implique o princípio da instrumentalidade das formas nem se deixe de resguardar a segurança jurídica na relação entre o contribuinte e a Administração Pública.

9. Em sendo, quando a Administração revê seus atos ela busca a verdade material, pois, segundo Cabral (1993, p. 21), *o processo não tem por função atuar no interesse de uma ou outra parte e sim no interesse de ambas.* Assim, além de o Estado preservar princípios, garantias e direitos do contribuinte, também assegura a submissão dos seus atos ao princípio da legalidade, justamente para não se exceder no seu dever-poder de exigir tributos e pôr em risco todo ordenamento jurídico-legal.

10. Nesse sentido, Carvalho e Murgel (1999, p. 29) entendem que ambas as partes, Estado e contribuinte, devem buscar a verdade material, ficando a verdade formal em segundo plano. Em tempo, segundo os mesmos autores, outra função primordial do processo administrativo seria buscar a paz jurídica entre ambos, de tal forma que, alcançada a verdade material, não haja mais interesse de qualquer das partes de acionar o Poder Judiciário.

11. Em tempo, lembro os nobres Conselheiros que o relatório fiscal é parte integrante do ato constitutivo do lançamento, sendo um demonstrativo claro e preciso para todos os procedimentos e critérios adotados pela fiscalização se forem observadas as regras estabelecidas no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e do art. 37 da Lei 8.212, de 1991.

12. É dizer: a autoridade lançadora tem o dever de informar à empresa fiscalizada qual a legislação de regência da obrigatoriedade do envio dos arquivos magnéticos e a fundamentação jurídica correta, bem como o correto procedimento para tanto, de modo a apresentar elementos inquestionáveis de convicção e a possibilitar a ampla defesa do contribuinte, pois, do contrário, enseja nulidade ante a patente visualização da hipótese trazida no art. 59, II, §§ 1º e 2º do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do

processo. (Incluído pelo MP nº 2.200-2 de 24/08/2001)

13. Além do cerceamento de defesa, constato com clareza que a penalidade aplicada pelo fisco foi mais gravosa ao contribuinte. A penalidade aplicada pelo agente fiscal foi juridicamente inadequada, pois optou pela mais severa prevista no art. 12, II, e parágrafo único da Lei 8.218, de 1991, em detrimento da legislação específica dessa matéria, qual seja: art. 32, III, da Lei 8.212, de 1991, combinada com a alínea j do inciso II do artigo 283 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, como bem apontou a nobre Conselheira Relatora.

14. Com efeito, a legislação previdenciária deve ser respeitada, diante da especificidade dessa norma, em que prevalece o diploma legal que trate especificamente a matéria, como se verifica nos dispositivos que ora colaciono:

Lei 8.212, de 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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999.

Art. 283.(...)

*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; (destaquei)*

15. Por essa razão, entendo que o fisco não cometeu um mero equívoco de dispositivo legal, que caracterizaria um vício sanável, mas sim erro de conteúdo, por implicar em sanção desproporcional ao contribuinte, sendo inviável sua modificação, pois seria revisão do próprio motivo ensejador do lançamento, maculando toda a estrutura normativa do poder de tributar.

16. Trata-se, portanto, de vício material, sendo, inclusive, causa impeditiva de novo lançamento diante dos mesmos fatos geradores considerados. Esse também é o entendimento deste Conselho, como constatei no julgamento do Recurso Voluntário 137.477, Acórdão 302-39.444 julgado em 19 de maio de 2008, na Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes cuja decisão restou emendada nos seguintes termos:

Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 02/05/2001 a 08/08/2001

(...)

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. O vício material de motivo ocorre quando a matéria, de fato ou de direito, em que se fundamenta o auto de infração, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido, ou seja, quando o fato narrado pela autoridade fiscal não ocorreu ou ocorreu de maneira distinta daquela lançada.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

(Acórdão 302-39.444, Relator Marcelo Ribeiro Nogueira)

17. Esta decisão foi posteriormente confirmada pela Câmara Superior, como se verifica no Acórdão 9303-002.64, proferido pela Terceira Turma em 11 de julho de 2012, *in verbis*:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE MATERIAL POR VÍCIO DE MOTIVO.

(...)

Caracterizou-se, nos autos, evidente vício de motivo, o que compromete a validade material do lançamento.

Recurso Especial do Procurador Negado.

(Acórdão 9303-002.064 – Relatora Nanci Gama)

18. Dessa feita, voto para que seja anulado o auto de infração por estar eivado de vício material quando o agente fiscal lavrou-o sem, contudo, evidenciar adequadamente o motivo necessário para aplicação da penalidade prevista em legislação própria. Assim, fica impossibilitada nova fiscalização referente ao mesmo fato e à mesma matéria.

CONCLUSÃO

19. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, ANULAR o auto de infração pela existência de vício material.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes