



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.723391/2012-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.410 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	06 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MOURA DUBEAX ENGENHARIA S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

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

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

**SÚMULA CARF nº 181**

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior.

## RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de e-fls. 02 a 04 (Debcad nºs. 51.109.429-0, 51.019.430-3 e 51.019.431-1), consoante Relatório Fiscal de e-fls. 60 a 82, abrangendo as seguintes infrações:

**a) Auto de Infração Debcad nº 51.019.429-0:** lavrado para exigência da multa devida em razão da falta de atendimento da forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para apresentação de arquivos com informações em meio digital, conforme previsto no artigo 11, parágrafos 3º e 4º, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001. Segundo consta no Relatório Fiscal, a empresa foi intimada a apresentar informações em meio digital referentes às suas folhas de pagamento no leiaute previsto na Instrução Normativa MPS/SRP Nº 12/2006 – Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, relativas ao período de 01/2009 a 12/2010, mas em resposta entregou arquivo digital que não continha o bloco de informações “K200 – Contabilização da Folha de Pagamento”, o que caracterizou a falta de atendimento à forma em que deveria ser apresentado o arquivo. A multa foi aplicada com fulcro no art. 12, I, parágrafo único, da Lei nº 8.218/91, no valor de R\$ 2.308.810,00 (dois milhões, trezentos e oito mil e oitocentos e dez reais), o que corresponde a 0,5% do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período abrangido pela solicitação.

**b) Auto de Infração Debcad nº 51.019.430-3:** lavrado para exigência da multa devida em razão da apresentação de arquivos em meio digital com omissões e incorreções, o que caracterizou infração ao disposto no artigo 11, parágrafos 3º e 4º, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001. Segundo consta no Relatório Fiscal, a empresa foi intimada a apresentar informações em meio digital referentes às suas folhas de pagamento no leiaute previsto na Instrução Normativa MPS/SRP Nº 12/2006 – Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, relativas ao período de 01/2009 a 12/2010, mas em resposta entregou arquivo digital que não continha nenhuma informação relativa ao período de 01/2009 a 06/2009 e com valores totais mensais das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais inferiores aos valores totais das remunerações desses mesmos segurados declarados em GFIP. A multa foi aplicada com fulcro no art. 12, II, parágrafo único, da Lei nº 8.218/91, no valor de R\$ 343.402,48 (trezentos e quarenta e três mil e quatrocentos e dois reais), o que corresponde a 5% sobre o valor das operações omitidas ou informadas incorretamente, limitada a 1% da receita

bruta da pessoa jurídica no período de realização das operações omitidas ou informadas incorretamente.

c) **Auto de Infração Debcad nº 51.019.431-1:** lavrado para exigência da multa devida em razão da falta de cumprimento do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para apresentação de arquivos e sistemas em meio digital, conforme previsto no artigo 11, parágrafos 3º e 4º, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001. Segundo consta no Relatório Fiscal, a empresa foi intimada a apresentar informações em meio digital referentes às suas folhas de pagamento no leiaute previsto na Instrução Normativa MPS/SRP Nº 12/2006 – Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, relativas ao período de 01/2009 a 12/2010, mas atendeu à referida intimação com atraso de 20 dias em relação ao prazo estabelecido no Termo de Início do Procedimento Fiscal. A multa foi aplicada com fulcro no art. 12, III, parágrafo único, da Lei nº 8.218/91, no valor de R\$ 1.847.048,00 (um milhão, oitocentos e quarenta e sete mil e quarenta e oito reais), o que corresponde a 0,02% por dia de atraso, calculado sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período abrangido pela solicitação, até o máximo de 1% dessa receita.

2. O relatório do feito desde a ciência dos autos acima até o julgamento de 1ª. Instância encontra-se competentemente formalizado no Acórdão prolatado pela autoridade julgadora de piso, às e-fls. 341 a 343, *expressis verbis*:

“(…)

A autuada tomou ciência dos Autos de Infração em 30/03/2012 e apresentou impugnação tempestiva em 30/04/2012, com as alegações sintetizadas a seguir.

- Com relação ao Auto de Infração Debcad nº 51.019.429-0, alega que em nenhum momento o Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA apontou qualquer erro, omissão ou incorreção no envio dos arquivos, e tampouco foi dada oportunidade para que a empresa pudesse corrigir a falta, restando assim contrariados o art. 3º da Instrução Normativa SRP nº 12/2016 e o item 2.1 do Manual de Envio de Arquivos Digitais - MANAD. Afirma que os arquivos digitais enviados pela empresa em resposta ao primeiro termo de intimação foram submetidos à validação sem qualquer aviso ou erro (conforme Relatório de Resumo de Validação de Arquivo em anexo), sendo por isso improcedente a multa aplicada, já que o contribuinte não pode ser penalizado pelo fato de o sistema adotado pela Receita Federal (SVA) ter se mostrado inconsistente. Além disso, segundo consta no próprio Relatório de Resumo de Validação, ainda que o arquivo submetido ao SVA não apresentasse erros e/ou avisos, o Auditor-Fiscal poderia solicitar a geração de novo arquivo em caso de identificação de inconsistências, o que não foi feito no caso, pois nenhuma correção foi solicitada pela fiscalização.

- Alega que houve erro na fundamentação legal do Auto de Infração, pois a obrigação de apresentar todas as informações solicitadas pela fiscalização está prevista nos artigos 32, III, e 33, da Lei 8.212/91, sendo prova disso o fato de que

a solicitação dos arquivos em meio digital foi feita com base nesses dispositivos legais (conforme consta no Termo de Início de Procedimento Fiscal). Assim, a multa aplicada deveria ser a prevista nos artigos 92 e 102 da Lei 8.212/91 e no art. 283, II, “b”, do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, pois trata-se de norma específica em relação às disposições da Lei 8.218/91, devendo ser aplicada aqui a máxima *“lex specialis derogat legi generali”*, bem como o art. 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual aplica-se a penalidade mais favorável ao acusado quando houver dúvida sobre a capituloção legal do fato. Afirma que a Lei 8.218/91 foi editada antes da unificação da Receita Federal e da Receita Previdenciária, e por isso, as penalidades nela previstas têm como base de cálculo a receita bruta das empresas, fato diretamente relacionado com os tributos que eram administrados pela Receita Federal, os quais sempre têm em sua base de cálculo algum elemento relacionado à receita bruta. No caso das contribuições previdenciárias não existe relação com a receita bruta, mostrando-se, portanto, desproporcional e irrazoável considerar a receita bruta como parâmetro para punição relativa à omissão de informações relacionadas a tais contribuições. Destaca que a unificação da Receita Federal do Brasil, feita através da Lei 11.457/2007, não alterou essa sistemática, pois não foram alteradas as normas relacionadas às obrigações tributárias e penalidades até então vigentes. Entendimento diverso levaria à conclusão de que a Lei 11.457/2007 revogou a Lei 8.212/91, o que não ocorreu, tanto que sua aplicação às contribuições previdenciárias foi mantida pela Receita Federal. Afirma também que todas as penalidades se referem à não apresentação de informações solicitadas, pela fiscalização, ou seja, descumprimento de uma mesma obrigação acessória, motivo pelo qual a multa deveria incidir uma única vez.

- Assevera que as informações contidas no bloco “K200” foram apresentadas em GFIP e na contabilidade, sendo prova disso o fato de que a fiscalização identificou os fatos geradores que teriam sido omitidos nos arquivos digitais. Argumenta que a responsabilidade por infrações tem que ser analisada sob a ótica da culpabilidade, devendo ser afastada penalidade no caso de boa-fé do agente, a qual fica evidente no presente caso, pois a empresa atendeu à solicitação do fisco e forneceu todos os elementos necessários ao conhecimento dos fatos geradores e das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, não havendo que se falar em conduta lesiva e tampouco em culpabilidade do contribuinte.

- Questiona a base de cálculo da multa, afirmando que a fiscalização computou não só as receitas operacionais e financeiras, mas também o “resultado da equivalência patrimonial”, desvirtuando-se assim o conceito tributário de “receita bruta”. Alega que a utilização do método da equivalência patrimonial não é uma opção da empresa, mas sim uma obrigação prevista na Lei das Sociedades Anônimas, e a sua contabilização como receita não tem o condão de transformar tais valores em receita bruta para fins tributários. O conceito de receita bruta contido no inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91 deve ser enxergado apenas pelo

prisma jurídico-tributário, considerando-se o disposto nas Lei 10.833/2003 e 10.637/2002, as quais não inserem o resultado positivo da equivalência patrimonial na base de cálculo do PIS e COFINS não cumulativos, bem como o disposto no art. 389 do Regulamento do Imposto de Renda, que exclui a equivalência patrimonial da apuração do lucro real. Assim, conclui que o resultado positivo da equivalência patrimonial é informação desinteressante à norma tributária, sendo, portanto, impertinente a sua inclusão na base de cálculo da multa aplicada.

- Com relação ao Auto de Infração Debcad nº 51.019.430-0, reitera a alegação de erro no fundamento legal, afirmando que a multa aplicada deveria ser a prevista nos artigos 92 e 102 da Lei 8.212/91 e no art. 283, II, “j”, do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, por se tratar de norma específica em relação às disposições da Lei 8.218/91. Reitera também a alegação de ausência de conduta lesiva e culpabilidade, destacando o fato de que as informações que não constavam dos arquivos digitais foram apresentadas por meio da GFIP e da contabilidade.

- Em relação ao Auto de Infração Debcad nº 51.019.431-1, alega que no dia 16/11/2011 o Auditor-fiscal enviou e-mail no qual ficou assente e acertado que a empresa agendaria, ainda no mesmo dia, uma outra data para comparecer na Receita Federal e entregar os elementos solicitados pela fiscalização, fato esse que realmente veio a ocorrer. Assim 20 dias depois do e-mail que permitiu a prorrogação de prazo, foi enviado o arquivo digital solicitado, não havendo, portanto, nenhum descumprimento de prazo, sendo absurda, descabida e injusta a multa aplicada. Reitera a alegação de erro no fundamento legal, afirmando que a multa aplicada deveria ser a prevista nos artigos 92 e 102 da Lei 8.212/91 e no art. 283, II, “b”, do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, por se tratar de norma específica em relação às disposições da Lei 8.218/91. Reitera também a alegação de erro na base de cálculo da multa, enfatizando que o resultado positivo da equivalência patrimonial não pode ser incluído no conceito tributário de receita bruta. Alega boa fé e ausência de culpabilidade, tendo em vista o e-mail trocado entre o funcionário da empresa e o Auditor Fiscal, que evidencia que o prazo inicialmente concedido não estaria encerrado no dia 16/11/2011, tendo a empresa confiado na permissão concedida pelo fiscal.

Ao final, com base nesses argumentos, a empresa autuada requereu: a) a improcedência dos Autos de Infração; b) caso mantidas as autuações, seja aplicada a multa prevista na Lei 8.212/91 e no Regulamento da Previdência Social; c) caso não acolhidos os pedidos anteriores, seja utilizada a base de cálculo correta, considerando-se a receita bruta sem a equivalência patrimonial

(...)"

3. A impugnação apresentada pelo sujeito passivo (acima descrita) foi conhecida e julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de

Acórdão de Impugnação DRJ/CTA nº 06-55.200, de e-fls. 339 a 352, cuja ementa, resultado e acórdão são a seguir transcritos:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**ARQUIVOS DIGITAIS. OBRIGATORIEDADE.**

As pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, são obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária (art. 11 da Lei 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001).

**ARQUIVOS DIGITAIS. FALTA DE ATENDIMENTO À FORMA ESTABELECIDA PELA RFB.**

A apresentação dos arquivos digitais em desacordo com a forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil caracteriza infração sujeita a multa correspondente a meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período (art. 12, I, da Lei 8.218/91).

**ARQUIVOS DIGITAIS. FALHAS NO CONTEÚDO. OMISSÕES E OU INCORREÇÕES.**

A apresentação dos arquivos digitais com omissões ou informações prestadas incorretamente caracteriza infração sujeita a multa correspondente a cinco por cento sobre do valor das operações omitidas ou informadas incorretamente, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período (art. 12, II, da Lei 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001).

**ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO.**

A apresentação dos referidos arquivos digitais fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil caracteriza infração sujeita a 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 receita (art. 12, III, da Lei 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001).

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade, considerar improcedente a impugnação, mantendo integralmente os Autos de Infração Debcad nºs 51.019.429-0, 51.019.430-3 e 51.019.431-1, nos termos do voto do relator.

4. Cientificado da decisão de 1ª. instância em 05.07.2016 (e-fl. 358), o contribuinte interpôs, em 02.08.2016 (e-fl. 360), Recurso Voluntário de e-fls. 361 a 406 e anexos,

onde, após relatar o conteúdo dos lançamentos impugnados e fazer breve síntese do acórdão recorrido:

4.1) Retoma, de forma idêntica, os seguintes argumentos, já trazidos em sede de impugnação e, assim, constantes do relatório anterior supramencionado:

4.1.1) Alega que todas as multas aplicadas neste processo se referem a uma única conduta, qual seja, a não apresentação de informações e esclarecimentos a Receita Federal, devendo, por esta mesma razão, ter aplicado uma única penalidade diante de uma única conduta (argumento anteriormente constante de e-fls. 246, 270 e 283);

4.1.2) Pugna pela ocorrência de erro no fundamento legal quanto ao auto formalizado via Debcad 51.019.429-0, por existência de norma específica na legislação previdenciária, a saber, arts. 32, III e 33, §§2º e 3º, 92 e 102 da Lei nº 8.212/1991, art. 8º da Lei nº 10.666/2003 c/c os arts. 225, III e §22º e 283, II, "b" do Decreto nº 3.048/1999 - Norma especial derroga norma geral ou "*lex especialis derogai generalis*" (argumento anteriormente constante de e-fls. 249 a 258 da impugnação);

4.1.3) Pugna pela ocorrência de erro no fundamento legal quanto ao auto formalizado via Debcad 51.019.430-3, por existência de norma específica na legislação previdenciária, a saber, arts. 33, §§2º e 3º, 92 e 102 da Lei nº 8.212/1991, c/c 283, II, "j" do Decreto nº 3.048/1999 - Norma especial derroga norma geral ou "*lex especialis derogai generalis*" (argumento anteriormente constante de e-fls. 270 a 279 da impugnação);

4.1.4) Pugna pela ocorrência de erro no fundamento legal quanto ao auto formalizado via Debcad 51.019.431-3, por existência de norma específica na legislação previdenciária, a saber, arts. 32, III e 33, §§2º e 3º, 92 e 102 da Lei nº 8.212/1991 c/c 283, II, "b" do Decreto nº 3.048/1999 - Norma especial derroga norma geral ou "*lex especialis derogai generalis*" (argumento anteriormente constante de e-fls. 286 a 291 da impugnação);

4.1.5) Insurge-se contra a inclusão da receita de equivalência operacional na receita bruta, quando da apuração da base de cálculo das infrações objeto de lançamento (de forma idêntica ao já realizado em sede de impugnação, às e-fls. 296 a 302).

4.2) Deduz, ainda, as seguintes outras alegações:

**4.2.1) Necessidade de aplicação da Lei nº. 12.766, de 2012 e do Parecer Cosit 03, de 2015.**

Entende que, caso mantidas as penalidades previstas na Lei nº 8.218/1991, o que se admite a título de argumentação, superando assim a especificidade dos dispositivos da Lei nº 8.212/1991, devem ser aplicadas as penalidades com base no disposto na Lei nº 12.766/2012, de 27 de dezembro de 2012, devidamente chancelada pelo parecer da Secretaria da Receita Federal n. 03/2013 e pelo Parecer normativo da COSIT de n. 03/2015.

*A propósito, ressalta inicialmente que, como a Lei nº 12.766/2012 foi editada em 27 de dezembro de 2012, e a presente autuação foi lavrada em 28/03/2012, por óbvio, não foi ventilada na impugnação da Recorrente essa argumentação, visto que protocolada anteriormente.*

Argumenta que a Lei nº 12.766/2012 acabou alterando o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35 e passou a estabelecer as penalidades que devem ser aplicadas ao sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões.

Menciona que, interpretando esse novo regramento legal, a Receita Federal, através do Parecer Normativo RFB nº 3/2013, concluiu que "a comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN."

Ressalta que, posteriormente, esse entendimento fazendário foi atualizado pelo Parecer Normativo COSIT nº 3/2015, que fez a seguinte conclusão: a) Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível; b) A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.

Em suma, a Receita Federal firmou o entendimento de que a simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital, sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu, se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, ensejando na aplicação das penalidades estabelecidas pela Lei 12.766/2012.

Registra que no caso dos autos, a ausência do bloco de informações K200 razão do presente lançamento, não trouxe qualquer prejuízo a Fiscalização, vez que restou assente a possibilidade de auferir todas as informações que deveriam constar do mencionado bloco de informações por outros meios da escrituração contábil da Recorrente, inclusive não houve qualquer lançamento para cobrança de contribuição previdenciária pela empresa, visto que reconhecido pela fiscalização o correto e total adimplemento das mesmas.

Defende, então, que o entendimento fazendário se amolda como uma luva ao caso concreto, visto que: i) a empresa simplesmente não apresentou certos arquivos digitais, dentro do prazo estabelecido, sem qualquer indício de ausência de escrituração, pelo contrário, com provas

de sua aferição por outros meios; ii) as infrações apontadas nos autos de infração foram cometidas antes de 24 de outubro de 2013, *in casu*, 28/03/2012 (data da autuação).

Portanto, *in casu*, entende que deve ser aplicado o disposto no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, em respeito aos arts. 106, II, c, e 112 do CTN.

Cita precedente oriundo deste Conselho (Acórdão Carf nº. 1201-001.419, de 03 de maio de 2016), transcrevendo excerto do voto vencedor constante de tal precedente, de forma a suportar seu entendimento.

**4.2.2) Inexistência de atraso na entrega de documentos, por prorrogação de prazo concedida pela autoridade autuante.**

A propósito, de forma bastante similar à argumentação de boa-fé contida em sua impugnação, recorda que, no dia 16/11/2011, ou seja, ainda dentro do prazo de apresentação/envio dos arquivos digitais, conforme prazo constante no primeiro TIAF enviado à recorrente, houve contato telefônico entre o auditor fiscal solicitante, Sr. Jose Antonio Nogueira Raulino de Souza, e empregado da empresa, quando então este tomou conhecimento da fiscalização.

Relata que, sem ingressar na discussão de se a notificação do TIPF foi válida ou não, já que irrelevante para o caso em questão, o fato é que no e-mail (anexo aos autos) enviado em 16/11/2011, pela própria Autoridade Fiscal Autuante, ficou assente e acertado que a empresa agendaria, ainda no mesmo dia, uma outra data para comparecer na Receita Federal e entregar os elementos solicitados pela fiscalização, o que realmente veio a ocorrer. **Transcreve parte do referido e-mail, mais especificamente constante dos autos às e-fls. 318 e 319.**

Conclui que fica claro e evidente, portanto, que o agendamento referido no e-mail era para apresentar exatamente os documentos solicitados no TIPF, quais sejam, os arquivos digitais. E como ficou claro, em 16/11/2011 seria agendada uma outra data para apresentação dos arquivos digitais, tendo sido aceito e determinado expressamente pelo auditor fiscal condutor da fiscalização que seria dada uma nova oportunidade para envio dos arquivos, não mais sendo aquela data (16/11/2011) o termo final.

Registra que o envio dos arquivos digitais é procedimento simples que pode ser realizado em apenas alguns minutos, já que apenas captura as informações existentes em outros meios digitais e as adequa as disposições do MANAD. Ainda, segue a recorrente, de acordo com o documento em anexo, percebe-se que o e-mail enviado pela fiscalização ocorreu pela manhã, às 10:18h, mais precisamente, de modo que se a orientação do auditor tivesse sido pela sua apresentação imediata, tal solicitação poderia ser atendida no mesmo dia, dentro do primeiro prazo concedido de 20 dias.

Ocorre que o Auditor Fiscal, por ser a autoridade que preside a fiscalização, tem autonomia para dilatar ou prorrogar prazos, o que fez com que a empresa entrasse em contato e agendasse, por telefone, meio determinado pelo próprio fiscal, uma nova data para entrega dos

documentos e que, assim, em 06/12/2012, exatamente 20 dias contados do e-mail que permitiu a prorrogação do prazo, foi enviado o arquivo digital.

Defende que não há, portanto, qualquer descumprimento da empresa em relação ao prazo determinado pela fiscalização, sendo absurda, descabida e injusta a multa por ela aplicada.

5. A partir do exposto, requer, assim, ao final de seu Recurso:

a) que sejam julgados parcialmente procedentes os Autos de Infração de Debcad n<sup>º</sup>s 51.019.429-0, 51.019.430-3 e 51.019.431-1, em razão da especificidade das penalidades constantes na Lei 8.212/91 e no Regulamento da Previdência Social face às disposições da Lei 8.218/91;

b) subsidiariamente, caso seja superado o pedido constante no item acima, sejam também julgados parcialmente procedentes os Autos de Infração de n. 51.019.429-0, 51.019.430-3 e 51.019.431-1, nesse caso sendo aplicadas as penalidades conforme o art. 57 da MP n° 2.158-35, de 2001, de acordo com a novel redação dada pela Lei 12.766/2012, em observância ao Parecer Normativo COSIT nº 3/2015;

c) Por fim, ainda subsidiariamente, caso não acolhidos qualquer dos dois pedidos anteriores e mantida a penalidade prevista na Lei n. 8.218/1991, requer ainda que seja utilizada a correta base de cálculo, partindo da receita bruta efetivamente auferida pela empresa, sem a utilização da equivalência patrimonial na sua composição.

6. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

7. Cientificado da decisão de 1ª. instância em 05.07.2016 (e-fl. 358), o contribuinte interpôs, em 02.08.2016 (e-fl. 360), Recurso Voluntário de e-fls. 361 a 406 e anexos. Assim, o pleito é tempestivo e, ainda, atende os demais pressupostos de admissibilidade recursal, e, dessarte, admito o Recurso.

**Quanto à aplicabilidade dos arts. 32, III, 33, 92 e 102 da Lei 8.212/91, e do art. 283, II, “b”, do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99.**

8. Com relação à argumentação principal da autuada, constata-se se estar diante de matéria objeto de entendimento sumulado por parte deste Conselho e assim, de adoção obrigatória por parte deste Relator, expresso na forma da Súmula Carf nº. 181, abaixo reproduzida:

**Súmula CARF nº 181**

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

Acórdãos Precedentes: 2401-003.530, 9202-008.351, 2402-008.124; 9202-008.985 e 2202-007.201.

9. A fim de fundamentar adequada a Súmula assim ora adotada e orientar sua aplicação no concreto, reproduzo trechos de seus precedentes informadores, oriundos da 2ª. Turma Superior da Câmara de Recursos Fiscais (Acórdãos Carf nº. 9202-007.950, citado expressamente pelo Acórdão precedente Carf nº. 9202-008.985), onde em votos bastante esclarecedores, respectivamente, de lavra das Conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, ficou assim estabelecido:

**Acórdão CSRF 9202-007.950**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2011 OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL.

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

**Voto vencedor**

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: (grifo nosso)**

(...)

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

*Art. 283. (...)*

(...)

II. (...)

(...)

j. (...)

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 2.15835, 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:

(...)

**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. (grifo nosso)*

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 2301003.919, 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, aplicase 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.”

#### Acórdão CSRF 9202-008.985

Para classificação do vício adoto como premissa a necessidade de verificação se o erro constatado está relacionado como a norma introdutora ou com a norma introduzida da respectiva obrigação tributária. Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênia para transcrever:

*Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1a. Turma Ordinária da 1a. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, expressis verbis:*

"(...)

*O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.*

*Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.*

*Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.*

*A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.*

*O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.*

*No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.*

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)"

**No presente caso o erro, como dito, está na eleição da própria regra matriz. Foi aplicado pela autoridade competente uma norma cuja descrição não era compatível com a conduta praticada pelo Contribuinte, nesta situação o erro está na norma introduzida, maculando o lançamento por vício material."**

9. Do acima disposto, baseado no teor da Súmula citada e dos precedentes ora reproduzidos, é de se concluir:

- a) pela mácula (pelo vício) na aplicação de qualquer dos incisos do art. 12 da Lei nº. 8.218, de 1991, em sede de contribuições previdenciárias, para fins de lavratura de autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias (tais como os de e-fls. 02 a 04, que ora são analisados);
- b) pela necessidade de caracterização do vício constatado em lançamentos desta natureza (assim, eventualmente efetuados com base no referido art. 12), como vício material (em linha com, inclusive, citação pessoal a este Relator e a seu posicionamento há muito adotado), com consequente nulidade dos autos de infração porventura lavrados.

10. Diante do exposto, é de se dar provimento ao Recurso Voluntário, cancelando-se os autos de infração.

**Conclusão**

11. Assim, diante do exposto, voto por conhecer do recurso para, quanto ao mérito, dar-lhe provimento, cancelando os lançamentos de e-fls. 02 a 04 (Debcad n<sup>os</sup>. 51.019.429.0, 51.019.430-3 e 51.019.431-1)

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior**