



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10830.724677/2011-89
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.155 – 2ª Turma
Sessão de 30 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIELOS DEL PERU S.A.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto aos itens "a" e "c" da peça recursal e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os

conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado) e Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, previsto nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, interposto pela Fazenda Nacional em face dos Acórdãos nº 2402-03.737 e 2402-03.977, proferidos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção.

O acórdão nº 2402-03.737, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para recálculo da multa de mora nos termos do artigo 35 da Lei no. 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75% e, em relação às autuações por descumprimento de obrigações acessórias, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do auto de infração pela não apresentação de arquivos digitais. Segue abaixo a sua ementa:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. NÃO ATENDIMENTO DAS FORMALIDADES LEGAIS. INFORMAÇÃO DIVERSA DA REALIDADE.

Constitui infração deixar a empresa de apresentar documentos solicitados pela auditoria fiscal e relacionados com as contribuições previdenciárias ou apresentá-los sem atendimento às formalidades legais exigidas.

RELEVAÇÃO DA MULTA. REQUISITOS. NÃO ATENDIDOS.

A multa pelo descumprimento de obrigação acessória somente poderá ser relevada se cumpridos os requisitos legais para o benefício, no caso, correção da falta dentro do prazo de defesa, o infrator ser primário e não haver nenhuma circunstância agravante.

O instituto da relevação da penalidade não se aplica às penalidades aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ocorridas após a sua revogação pelo Decreto 6.727, de 12 de janeiro de 2009.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Cientificada em 18/10/2013, a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração alegando obscuridade, uma vez que o acórdão ora embargado determinou o recálculo da multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores da contribuição previdenciária, porém no processo em análise não há lançamento de obrigação principal, e somente de obrigações acessórias.

Os Embargos apresentados pela Fazenda Nacional foram acatados, restando o Acórdão 2402-03.977, que acolheu os Embargos de Declaração propostos pela PFN para rerratificação do acórdão embargado, nos termos do voto do relator.

Segue abaixo a sua ementa:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho, correto o manejo dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

Embargos Acolhidos.”

Cientificada desse segundo Acórdão em 28/03/2014, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 07/05/2014, o Recurso Especial em análise.

a) erro na fundamentação legal.

Diz que o Colegiado *a quo* considerou equivocada a fundamentação do auto de infração art. 11, §§ 3 e 4, da Lei 8.218/91, uma vez que esta norma trataria essencialmente sobre PIS e COFINS.

Argumenta que as situações fáticas e jurídicas são idênticas, ambas caracterizadas pela autuação por não apresentação de arquivos digitais na forma do MANAD, com fundamento no art. 12 da Lei nº 8.212/1991.

Ressalta a divergência entre os julgados: enquanto o acórdão recorrido afastou a exigência por equívoco na fundamentação legal, o acórdão paradigma manteve a autuação.

Acórdão nº 2301 003.050

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/08/2007

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS POR MEIO DIGITAL. MANAD. RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADOR.

As pessoas jurídicas não estão obrigadas a utilizarem processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil, mas se utilizarem devem seguir a forma e o prazo no qual os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados estabelecidos pelos órgãos de fiscalização.

Nos casos de apresentação de arquivos digitais fora dos padrões do Manual Normativo de Arquivos Digitais MANAD, aplica-se a multa do art. 12, inc. II e parágrafo único da Lei nº 8.218/91.

LISTA DE CO-RESPONSÁVEIS

Os diretores ou sócios somente poderão constar na lista de co-responsáveis do lançamento fiscal como mera indicação nominal de representação legal, mas não para os efeitos de atribuição imediata de responsabilidade solidária, visto que deverão ser observadas as condições previstas no artigo 135, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte”

b) inexistência de nulidade por equívoco na fundamentação legal.

Ressalta a divergência entre os julgados: enquanto o acórdão recorrido entendeu que o equívoco na indicação do fundamento legal no instrumento que consubstancia o lançamento é causa de nulidade; os acórdãos paradigmas proferiram decisões no qual se verifica que a capitulação errônea do auto de infração não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento, ainda mais quando o fato está corretamente descrito na autuação fiscal, conforme previsão dos arts. 11, 59 e 60, do Decreto nº 70.235/72

O ato administrativo de lançamento deve revestir-se de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício de forma o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN.

c) vício material X vício formal.

Salienta que essa matéria é levantada somente se não for acolhida a tese ventilada no item “b” no sentido da inexistência de vício apto a ensejar a nulidade do lançamento.

Cita trecho do voto condutor do paradigma, para melhor entender a divergência:

“Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212. Assim, a indicação indevida da fundamentação legal enseja a nulidade da autuação por vício formal.”

Ressalta a divergência entre os julgados: enquanto o acórdão recorrido entendeu que o erro na capitulação legal configura erro material apto a ensejar a nulidade do lançamento; o acórdão paradigma entendeu que a natureza do vício nesse caso é formal.

Em sede de contrarrazões o contribuinte pugna pelo não conhecimento do recurso por:

Ementa: NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE REAPRECIÇÃO DE PROVAS. Em sede de recurso especial de divergência, não é possível a reapreciação de provas e alteração de sua valoração, não devendo ser conhecido o recurso especial fundado em tal pretensão, por não preencher os requisitos de admissibilidade.

(CARF. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Acórdão n.º 9101-00.591. Processo n.º 15374.002935/2001-49. Sessão de 18 de maio de 2010. Conselheiro Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

E caso assim não seja, seja negado provimento frente à nulidade material configurada.

O contribuinte também interpôs Recurso Especial que restou inadmitido.

Na origem:

Em 10/03/2011, foi instaurado o Mandado de Procedimento Fiscal (“MPF”) nº 08.1.04.00-2011-00307, o qual teve como origem o recebimento de ofício expedido em razão de decisão proferida nos autos da Reclamação Trabalhista nº 0010800-82.2008.5.15.0093, movida pelo Sr. Ricardo Pascoal Rubio em face da Recorrida.

Tal procedimento teve por objetivo a verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias da Recorrida e, para dar-lhe prosseguimento, foi solicitada a apresentação de livros e documentos relacionados à arrecadação previdenciária, Livros Diários, informações contábeis, e, por fim, as folhas de pagamento dos funcionários.

Os documentos solicitados referem-se ao período compreendido entre janeiro de 2007 e dezembro de 2008 e foram devidamente disponibilizados à fiscalização.

Uma vez finalizada a análise, vieram a ser lavrados cinco Autos de Infração, três dos quais se destinaram à cobrança de obrigações principais e outros dois relacionam-se à imputação e cobrança de multas por suposto descumprimento de obrigações acessórias. É quanto a estes dois últimos que se discute nos presente autos.

No primeiro dos Autos de Infração - de nº 51.009.043-5 - o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil imputou à ora Recorrida a não apresentação de parte dos documentos relacionados à arrecadação das contribuições previdenciárias, entre eles o Laudo Técnico das Condições do Ambiente de Trabalho (LTCAT), relativo ao ano de 2008; o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA), relativo aos períodos de 01/01/2007 a 31/08/2008 e 01/09/2008 a 31/12/2008; e o Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (PCMSO), dos períodos de 01/01/2007 a 05/12/2007 e 07/11/2008 a 31/12/2008.

Afirmou ainda que os Livros Diários apresentados padeceriam de deficiência formal, visto que não haveriam sido registrados na Junta Comercial ou mesmo em Cartório de Registro Civil.

À vista destas imputações, fixou-se multa no valor de R\$ 15.244,14 (quinze mil, duzentos e quarenta e quatro reais e catorze centavos).

No segundo dos autos de infração ora- de nº 51.009.044-3 – afirmou-se que a Recorrida haveria deixado de apresentar os documentos e informações contábeis no formato exigido, tendo apenas entregue corretamente as folhas de pagamento do período.

Por ter apresentado arquivos digitais em formato divergente daquele estipulado como padrão pela fiscalização foi penalizada a Recorrida, imputando-lhe a obrigação de pagamento de multa, calculada com base na aplicação de índice percentual de 0,5% por sobre a receita bruta do período, o que resultou no montante de R\$ 137.357,09 (cento e trinta e sete mil, trezentos e cinquenta e sete reais e nove centavos), tidos por devidos.

Após o Resultado ementado supra foram opostos Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, porque no acórdão constou, ainda, o recálculo da multa nos termos do artigo 35, da Lei n.º 8.212/1991, os quais foram acolhidos para retificar referida parte do Acórdão haja vista que o processo administrativo em epígrafe trata-se tão somente de descumprimento de obrigações acessórias, enquanto que o recálculo estaria vinculado apenas em relação à obrigação principal.

É o relatório

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Entendo presentes todos os pressupostos de tempestividade entretanto, vejamos, especificadamente quanto ao item b, **inexistência de nulidade por equívoco na fundamentação legal**, os 2 paradigmas relacionados ao vício não são aptos a, conforme o constante no Acórdão nº 9202004.332, de relatoria da Ilma. Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

Quanto ao conhecimento, entendo necessário apreciar de forma mais detida, uma vez os argumentos trazidos pelo sujeito passivo em sede de contrarrazões, quanto ao não conhecimento: Da análise dos autos, se vê que em julgamento de segunda instância a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu provimento ao Recurso Voluntário, declarando a nulidade da autuação por vício material, devido a erro na capitulação legal

da infração cometida. Transcrevo a seguir, os fundamentos adotados no julgado: [...] Nesse sentido, analisando os autos, entendo que estamos diante de um caso de vício material, assistindo razão à recorrente quando sustenta a nulidade da autuação em razão de capitulação equivocada. Conforme se verifica no Relatório Fiscal (fls. 23621/23622), em virtude do procedimento de fiscalização, foi lavrado o presente auto de infração, exigindo da Recorrente multa por não ter atendido a forma estabelecida pela RFB para apresentação de informações em meio digital. De acordo com o item I do Relatório Fiscal, a conduta infratora da Recorrente foi caracterizada em virtude do desatendimento dos padrões estabelecidos na Portaria MPS/SRP nº 58/2005 e Instrução Normativa MPS/SRP nº 12/2006, nos seguintes termos: “A empresa, quando comprovadamente utilizar sistema eletrônico de processamento de dados, é obrigada a prestar as informações de folha de pagamento e as de natureza financeira no leiaute do Manual Normativo de Arquivos Digitais – Manad – Versão 1.0.0.1, aprovada pela Portaria MPS/SRP nº 58, de 28/01/2005, para o período de 01/01/2005 a 31/05/2006, e no leiaute do Manad – Versão 1.0.0.2, aprovada pela IN MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006, para o período de 01/06/2006 a 11/12/2009. A infração ocorre nos casos em que, atendida a forma prevista para apresentação das informações em meio digital estabelecida pela RFB, for constatado que as informações não são íntegras, isto é, não correspondem ao valor real das operações escrituradas, seja por omissões, seja por incorreções. Intimada a apresentar informações da folha de pagamento (bloco K) e da contabilidade (bloco I), em meio digital e no padrão Manad, [...] a empresa, dentro do prazo estabelecido no Termo de Início de Procedimento Fiscal, entregou em 19/03/2010 arquivo digital no leiaute da versão 1.0.0.2 do Manad, com informações incorretas das folhas de pagamento de 01 a 12/2006 em relação às remunerações dos empregados, menores aprendizes, diretores e conselheiros, não empregados [...]. Diversos outros arquivos foram gerados pela empresa, analisados e, por persistirem as inconsistências, não foram sequer recebidos por esta fiscalização.” Como se pode ver na aludida Portaria MPS/SRP nº 58/2005 e na IN MPS/SRP nº 12/2006, estas estabelecem os procedimentos para apresentação dos referidos arquivos digitais, nos padrões estabelecidos, respectivamente, nas versões 1.0.0.1 e 1.0.0.2 do Manad. Não há dúvidas de que os referidos atos normativos encontram respaldo no art. 32, inc. III, da Lei nº 8.212/91 e art. 8º da Lei nº 10.666/03, que assim especificam: “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)” “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.” Como é cediço, nos termos do art. 92 da Lei nº 8.212/91, 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 – RPS. Nesse sentido, assim prevê o art. 283, inc. II, alínea “j”, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99: (...) 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; (...)” Constatase, portanto, que no âmbito das contribuições previdenciárias, há penalidade específica para a apresentação de documentos que não atendem as formalidades exigidas. Entretanto, em que pese a fiscalização ter apurado que as informações apresentadas pela Recorrente estavam em desconformidade com os padrões estabelecidos na Portaria MPS/SRP nº 58/2005 e na IN MPS/SRP nº 12/2006, a multa imposta tomou como base o art. 11, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.15835/ 01, tendo sido calculada com base no art. 12, inc. II e parágrafo único da Lei nº 8.218/91, que assim prescrevem: “Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (...) § 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 215835, de 2001) § 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)” “Art. 12 A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: (...) 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 215835, 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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)” Ocorre que tal fundamento legal advém da edição da Medida Provisória nº 2.15835/ 01, que dispõe, essencialmente, sobre a “legislação das Contribuições para a 6 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”. No meu

entender, tal dispositivo é nitidamente voltado para fins de regulamentação do PIS e da COFINS (e seus deveres instrumentais), haja vista que leva em consideração, para fins de apuração da penalidade, a receita bruta da empresa, bem como “o anocalendario em que as operações foram realizadas”. Assim, não há qualquer razão em se aplicar a referida legislação quando se está tratando sobre contribuição previdenciária (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que esta possui regra de incidência totalmente dissociada do PIS e da COFINS, além do fato de que, como dito acima, possui legislação específica. Em vista disso, entendo que este lançamento adotou fundamento legal equivocado, situação que implica no descumprimento do art. 142 do CTN [...] Desse modo, entendo que o lançamento objeto do presente auto de infração deve ser anulado por vício material, por incorrer em erro na capitulação da infração apontada. A PGFN apresentou Recurso Especial de Divergência alegando que o eventual equívoco na indicação do fundamento legal não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento, ainda mais quando o fato está corretamente descrito na autuação fiscal, conforme preconizam os artigos 11, 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72. Para confirmar suas assertivas acosta como paradigmas os Acórdãos nº 1401000894, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e nº 1802-001.296, exarado pela 2ª Turma Especial da 2ª Câmara da 1ª Seção do Conselho de Contribuintes. Entretanto, cotejando os acórdãos recorrido e paradigmas, não vislumbrei a similitude da situação fática apontada pela recorrente, senão vejamos: O acórdão recorrido é expresso ao dar provimento ao recurso voluntário porque no entender do Colegiado a infração cometida pelo contribuinte, quanto à entrega de arquivos digitais com incorreções ou inconsistências tem capitulação legal específica na lei previdenciária, e a autuação considerou legislação diversa da previdenciária, centrada na regulamentação do PIS e da COFINS, que não seria aplicável ao caso. De fato, se vê que não se trata de insuficiência ou erro na capitulação legal, sanada com a correta descrição do fato gerador no relatório da autuação, mas efetivamente de infração regulada por outra legislação, inclusive com penalidade distinta, o que impede o prosseguimento do auto de infração como lançado. O Colegiado a quo, entendeu pela nulidade do lançamento, porque não se trata apenas de constar no auto de infração a capitulação legal errônea ou insuficiente, mas porque a infração praticada pelo contribuinte foi autuada com base numa legislação que não se aplica ao caso exposto. Ou seja, o fato gerador descrito no relatório fiscal da infração refere-se ao descumprimento da legislação previdenciária, mas a fundamentação legal exposta para sustentar a autuação referiu-se aos tributos PIS e COFINS.

Por outro lado os acórdãos paradigmas apontados se posicionam pela não nulidade do lançamento nos casos em que apesar da fundamentação legal ser insuficiente ou errônea, nas razões da autuação o sujeito passivo teve pleno conhecimento da legislação infringida e que, aparentemente, se aplicava aqueles

casos concretos. Transcrevo a seguir o teor das ementas e excertos dos votos condutores de cada paradigma acostado:

Acórdão n.º 1401000.894 “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Anocalendário: 2000 NULIDADE. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL. O erro na capitulação legal da infração cometida não acarreta a nulidade do lançamento, quando comprovado, pela correta descrição dos fatos nele contida e pela defesa apresentada pela contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que não ocorreu cerceamento do direito de defesa DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS. REGRA DO ART. 173 DO CTN. O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausentes dolo, fraude ou simulação. Somente a falta do pagamento antecipado, aplicarseia a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN, o que não foi o caso. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, EM REJEITAR a preliminar de nulidade, ACOLHER a decadência para DAR provimento ao recurso.” Voto [...] Preliminar de nulidade Preliminarmente, a recorrente imputa o presente AI com o vício da nulidade, por conter enquadramentos legais alternativos e absolutamente incompatíveis entre si, fato este que teria gerado cerceamento do seu direito de defesa. [...] Por conseguinte, considerase nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defenderse plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos Cabe salientar que em relação especificamente ao suposto erro no enquadramento legal, é pacífico o entendimento deste Colegiado no sentido de que o mero erro no enquadramento legal não é suficiente para inquinar o auto de infração quando os fatos estão suficientemente bem descritos, permitindo plenamente o livre exercício do direito de defesa, como efetivamente aconteceu. [...] Acrescentese que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à matéria de fato e a sua subsunção à norma, tratarseia então de questão de mérito. E como ficará bem demonstrado mais adiante, nem mesmo isso aconteceu. Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada. [...] Acórdão n.º 1802001.296 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Anocalendário: 2006 [...] LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA. O sujeito passivo defendese dos fatos imputados e não da capitulação legal que pode, ou não, estar correta. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade

do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. A capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas.

A inclusão desnecessária de um dispositivo legal, além do corretamente apontado para as infrações praticadas, não acarreta a improcedência da ação fiscal. Outrossim, a simples ocorrência de erro de enquadramento legal da infração não é o bastante, por si só, para acarretar a nulidade do lançamento quando, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida, venha a permitir ao sujeito passivo, na impugnação, o conhecimento do inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributável. [...] Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso [...] Voto Preliminar suscitada sem nexo, totalmente fora de propósito, pois sem fundamento plausível fáticojurídico; deve ser rechaçada de plano. Os autos de infração, diversamente do alegado pela recorrente, contêm descrição clara, precisa e objetiva dos fatos, matéria tributável, infração imputada e fundamentação legal pertinente, permitindo perfeito entendimento das infrações imputadas, não restando, por conseguinte, a caracterização de prejuízo algum à defesa, sendo, destarte, totalmente fora de propósito a alegação de cerceamento do direito de defesa. O lançamento fiscal foi efetuado por agente competente. O lançamento foi efetuado, em consonância com o art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Ainda, não restou caracterizado vício algum de que trata o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que pudesse macular de nulidade o lançamento fiscal. Na verdade, somente a falta ou insuficiência de descrição dos fatos e a falta de capitulação legal ensejam, ou configuram, cerceamento de defesa e provocam a nulidade do lançamento fiscal por prejuízo à defesa (Decreto nº 70.235/71, art. 59, II), que não é o caso dos presentes autos, pois, como já dito, os autos de infração, objeto do litígio, não possuem vício algum, seja formal ou material que pudesse inquinar de nulidade o feito do fisco. Da análise dos paradigmas se vê que os casos expostos são totalmente distintos daquele tratado pelo julgado recorrido, onde se pugnou pela existência de vício material, que levou à nulidade da autuação. No caso em tela, o auto de infração foi lavrado pelo descumprimento de obrigação acessória, que vem definida na legislação tributária e referiase a apresentação de arquivos digitais, relativos a folha de pagamento, com incorreções e/ou inconsistências. Ocorre que o Colegiado a quo entendeu que a capitulação legal da infração foi efetuada erroneamente, porque em se tratando de

contribuições sociais previdenciárias, de fato gerador de contribuições previdenciárias, de informações que devem constar das folhas de pagamento da sociedade empresária, o regramento próprio consta da Lei n.º 8.212/91. Porém, o dispositivo legal apontado para sustentar a autuação se pautou na Medida Provisória n.º 2.158 35/01, que dispõe sobre a "legislação 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." De acordo com o acórdão recorrido, o fundamento legal utilizado é nitidamente voltado para regulamentação do PIS e da COFINS, assim como de seus deveres instrumentais, e considerado para a aplicação da multa, a receita bruta da sociedade empresária e o ano-calendário em que as operações foram realizadas. Por este motivo é que o Colegiado a quo entendeu que não havia razão para aplicar a referida legislação quando se estava tratando de contribuições previdenciárias, com regramento específico para o descumprimento das obrigações acessórias a elas concernentes. Esta foi a causa da nulidade, o enquadramento legal incorreto da infração e por conseguinte da penalidade aplicada. Conforme o julgado recorrido a infração deveria ter sido respaldada na Lei n.º 8.212/91, art. 32, III e Lei n.º 10.666/03, art. 8º, com a penalidade cominada pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 283, II, letra "j": "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)" "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. 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, aplicandose-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003) (...) II a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações: (...) j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de 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;

Entretanto, é de se ver que a recorrente, Fazenda Nacional, não está sustentando a divergência de interpretação da legislação tributária no mérito da autuação, se deveria ter como escopo uma ou outra legislação, mas apenas sustenta que a capitulação legal errônea não poderia anular o lançamento. A recorrente sustenta que a divergência no fato de que a capitulação errônea ou imprecisa do auto de infração não é causa suficiente para a sua declaração de improcedência, mas da leitura dos paradigmas resta evidenciado que o mero erro de fundamento legal na autuação não traz a nulidade do lançamento, quando o fato estiver devidamente descrito na autuação e tal descrição permitir o conhecimento pleno do ilícito cometido, bem como dos valores e cálculos que foram considerados a fim de determinar a matéria tributável. Na seqüência do raciocínio, temos que no caso em estudo, o sujeito passivo teve lavrado contra si um auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, porque deixou de apresentar arquivos digitais de forma consistente como preleciona a legislação, contudo a autuação se deu com base em fundamentos legais errôneos, que não se prestaram a sustentar a infração, conforme decidido pelo Colegiado prolator do acórdão recorrido. Ademais, a penalidade imputada ao contribuinte também foi sustentada por legislação que, segundo o julgado contestado, não se prestava para tanto, por tratar de tributo distinto daquele que integra o cerne da autuação. Os julgadores entenderam que o descumprimento da obrigação acessória tratada na autuação, refere-se à lei previdenciária e a penalidade a ser aplicada também deve advir da mesma legislação que lhe é específica e por este motivo decidiram que a capitulação legal da infração e da sua penalidade, referente a outros tributos como COFIS, PIS e Imposto sobre a Renda, macularam a autuação, acarretando a sua nulidade por vício material. Reitero que os paradigmas apontam que o erro na fundamentação legal não leva por si só à nulidade, quando for possível se evidenciar no lançamento, a descrição dos fatos que o originaram, o que lhe foi imputado, inclusive com valores e cálculos considerados na autuação. No caso concreto, a situação enfrentada é diversa, porque o sujeito passivo teve descrita a sua conduta, mas justamente ao fazer a subsunção desta ao descumprimento da obrigação acessória, o Fisco utilizouse de fundamentos legais estranhos ao tributo examinado e isto, segundo os julgadores a quo, é que maculou a autuação. Portanto, não se está aqui discutindo a pertinência ou não da autuação com escopo em uma ou outra legislação, porque isso não foi objeto do recurso especial, que se pautou apenas na impossibilidade da capitulação legal errônea anular o lançamento. Ainda, apenas a título de registro, reafirmo que a matéria devolvida a esta Câmara Superior restringe-se à nulidade por erro na capitulação legal, já que a divergência na interpretação da legislação tributária acerca da natureza do vício que maculou o lançamento, se formal ou material, não foi cumprido com os requisitos de admissibilidade no que concerne à apresentação de paradigmas.

Para que se pudesse conhecer do recurso neste ponto, deveria ter sido indicado como paradigma um acórdão onde o relatora

também tivesse utilizado o principal da fungibilidade para fins de aproveitamento de área de reserva legal. Importante lembrar que tratase de Recurso Especial de Divergência, e que esta somente se caracteriza quando, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, obviamente que em face de incidências tributárias da mesma espécie. Não estou aqui adentrando ao mérito de estar ou não correto o entendimento descrito no acórdão recorrido, mas que as situações diversas impendem que se avance no conhecimento da questão por parte desta CSRF.

Face o exposto, voto em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional por ausência de similitude fática, com relação ao item "b".

Há paradigmas mais adequados à matéria, assim conheço parcialmente do Recurso, somente quanto aos itens a e c.

Com efeito, ao se debruçar sobre o tema o ilustre Conselheiro Igor Araújo Soares dissertou com muita propriedade afastando a penalidade inscrita na Lei nº 8.218/1991, em face da especificidade da Lei nº 8.212/91, a qual já contempla multa para casos dessa natureza, consoante se positiva do Acórdão nº 2401002.941, de onde peço vênica para transcrever ementa e excerto do voto e adotar como razões de decidir, in verbis:

“Assunto: Obrigações Acessórias

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

Ementa: 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 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.

[...]

Voto

[...]

Em virtude desse procedimento de fiscalização, foi lavrado o presente auto de infração, exigindo da Recorrente multa por não

ter apresentado documentação requerida por meio de TIAD em meio digital infringindo, assim, as disposições da Lei 8.218/91, a seguir transcritas:

Art.11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

*§1ª 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. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)*

[...]

§3ª 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 215835, de 2001)

§4º Os atos a que se refere o § 3o poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. .(Incluído pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)

E para tanto, sofreu a aplicação da seguinte multa:

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, apresentação dos arquivos e sistemas. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)

Analisando a Lei nº 8.212/91, não há dúvidas de que o fundamento legal da referida Multa e da própria Portaria indicada pela Lei 8.218/91, pode ser encontrado no art. 33, § 2o, da aludida Lei, que assim especifica:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Como é cediço, nos termos do art. 92 da Lei nº 8.212/91, 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.

Nesse sentido, assim prevê o art. 283, inc. II, alínea “j”, do Decreto nº 3.048/99:

“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 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;”

Constata-se, portanto, que no âmbito das contribuições previdenciárias, há penalidade específica para a apresentação de documentos que não atendem as formalidades exigidas.

Entretanto, a multa imposta tomou como base o art. 11, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.15835/01, tendo sido calculada com base no art. 12, inc. I e parágrafo único da Lei nº 8.218/91, que assim prescrevem:

Ocorre que, tal fundamento legal advém da edição da Medida Provisória nº 2.15835/01, que dispõe, essencialmente, sobre a “legislação 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”.

No meu entender, tal dispositivo é nitidamente voltado para fins de regulamentação do PIS e da COFINS (e seus deveres

instrumentais), haja vista que leva em consideração, para fins de apuração da penalidade, a receita bruta da empresa, bem como “o ano calendário em que as operações foram realizadas”.

Assim, não há qualquer razão em se aplicar a referida legislação quando se está tratando sobre contribuição previdenciária (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que esta possui regra de incidência totalmente dissociada do PIS e da COFINS, além do fato de que, como dito acima, possui legislação específica a penalizar a conduta descrita no Auto de Infração.

Logo, também há de se considerar no presente caso, o disposto no art. 112 do CTN, a seguir:

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.

Em razão do exposto, voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO para DAR-LHE TOTAL PROVIMENTO, a fim de anular o lançamento por vício material.”

A hipótese contemplada acima encontra consonância com o caso vertente, onde a contribuinte fora penalizada em virtude de ter deixado de apresentar no prazo estipulado pela fiscalização os livros digitais solicitados.

Partindo dessas premissas, impõe-se adotar o mesmo entendimento acima esposado, sobretudo em face do princípio da especialidade das normas, devendo prevalecer a legislação previdenciária específica, a qual dispõe expressamente e estabelece multa para a conduta da contribuinte objeto do presente lançamento.

No caso concreto, ocorreu um equívoco na identificação na capitulação a que levaram a Autoridade fiscal a constituir o crédito tributário, o que configura, a meu ver, vício material na feitura do ato de lançamento.

O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descritos no art. 142, caput, do CTN (aspecto material = identificação do fato gerador e determinação da matéria tributável, aspecto quantitativo = cálculo do montante do tributo devido e aspecto pessoal passivo = identificação do sujeito passivo).

A maioria do colegiado, entretanto, entendem que não se trata tão-somente de um erro de fundamentação legal, mas a indevida aplicação de lei geral, frente lei especial, de modo que é uma invalidade da autuação.

Desarte, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva