



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

**Processo n°** 10860.722144/2011-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.034 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2014  
**Matéria** Auto de Infração: Obrigações Acessórias em Geral  
**Recorrente** UNIMED DE TAUBATÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 12/12/2011

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

Súmula CARF n° 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.* Art. 26-A do Decreto n° 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno (Portaria MF n° 256/2009).

**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,

É nulo o lançamento quando se verifica vício material de caráter insanável, relacionado à fundamentação legal da autuação e ao cálculo da multa aplicada, quando impedirem o conhecimento pelo contribuinte da sua conduta faltosa e da obrigação descumprida.

**MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGOS 11 E 12 DA LEI N° 8.218/91. ART.57, III, DA MP N° 2.15835/01, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N° 12.766/2012.**

Na linha da interpretação contida no Parecer Normativo n° 3/2013, expedido em julho de 2013, entendemos que a Lei n° 8.218 ficou circunscrita apenas “para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua” ou “caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica na forma que deveriam ser feitos”, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei n° 12.766, de 2012. Todas as outras condutas como não entrega, entrega em

atraso, com erro, com inexatidões ou com omissões amoldam-se às previsões então contidas na Lei nº 12.766/2012. Apesar desta lei não estar vigente por ocasião do procedimento fiscal e nem atualmente, é indubitável que teve plena vigência enquanto o caso em debate não estava definitivamente julgado, cabendo a sua análise para fins de aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso voluntário para julgar improcedente o Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 51.008.229-7. Por maioria de votos em dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício material, relativamente ao Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 51.008.230-0, vencidos o Conselheiro Relator e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva que votaram pelo provimento parcial do recurso, para reconhecer que a multa aplicada no Auto de Infração DEBCAD nº 51.008.230-0 deve ser ajustada à pena prevista no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.138-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.766/2012, na estrita hipótese de se mostrar mais benéfica à Recorrente. O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes fará o voto divergente vencedor. Os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Liege Lacroix Thomasi entenderam que o vício apontado seria de natureza formal.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

(assinado digitalmente)

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela recorrente, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 1.038 e seguintes).

Adota-se o relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 1.039 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

*Infere-se do Relatório Fiscal que foram lavrados contra a empresa em epígrafe dois Autos de Infração de Obrigação Acessória, são eles :*

(...)

51.008.229-7	pela apresentação do arquivo digital MANAD em atraso
51.008.230-0	pela apresentação do arquivo digital MANAD com erros e omissões

### **Do Auto de Infração – AI N° 51.008.229-7**

*Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado contra a empresa em epígrafe, por infração ao disposto no Art. 11, §§ 1º, 3º e 4º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, na redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158, de 24 de agosto de 2001, tendo em vista que de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, a mesma apresentou arquivos digitais correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas **com atraso.***

#### *O Relatório Fiscal vem assim articulado:*

*Assim, o contribuinte autuado, comprovadamente, usuário de sistema eletrônico de processamento de dados, apresentou as informações solicitadas, com atraso, em relação ao prazo de 20 dias estabelecido no TIRPF, cujo vencimento ocorreu em 13/04/2011.*

*Considerando que a apresentação completa somente se efetivou em 30/09/2011 para o exercício de 2007 e em 05/09/2011 para o exercício de 2008, transcorreram respectivamente 191 e 170 dias de atraso, entre o dia útil seguinte ao recebimento da intimação (23/03/2011) e o cumprimento da obrigação acessória exigida pelo artigo 8º, da Lei n. 10.666/2003, bem como pelo artigo 11, da Lei n° 8.218, de 29/08/1991, com a redação dada pela Medida Provisória n° 2.158-35, de 24/08/2001.*

*Em face da competência estabelecida no art. 293 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/99 aplico a multa de 0,02% (dois centésimos por cento), por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período de 01/2007 a 12/2008, prevista na Lei n° 8.218, de 29/08/1991, art. 12, inciso III, e parágrafo único, importando, nesta data, **no valor de R\$***

**2.010.198,83 (Dois milhões, dez mil, cento e noventa e oito reais e oitenta e três centavos), conforme demonstrativo abaixo:**

ANO	RECEITA BRUTA	MULTA (3,82 % e 3,40% S/ RECEITA BRUTA)	LIMITE (1,00% S/ RECEITA)	MULTA APLICADA
2007	95.913.542,12	3.663.897,30	959.135,42	959.135,42
2008	105.106.341,24	3.573.615,60	1.051.063,41	1.051.063,41

**NOTAS SOBRE O CÁLCULO DA MULTA:**

**DATA DA INTIMAÇÃO, CONFORME TIPF: 23/03/2011 (RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO):**

CONTAGEM DO PRAZO A PARTIR DO DIA SEGUINTE: 24/03/2011;

DATA DE VENCIMENTO DO PRAZO PARA OS ARQUIVOS DIGITAIS: 13/04/2011;

DATA DE ENTREGA DOS ARQUIVOS MANAD:

**CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO do exercício de 2007 = 30/09/2011 2007:**

CONTAGEM DOS DIAS DE ATRASO (DE 24/03/2011 A 30/09/2011) 191 DIAS;

% MULTA = 191 DIAS x 0,02% = 3,82 % % MULTA APLICADA = 1,00% (LIMITE MÁXIMO)

**CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO do exercício de 2008= 05/09/2011 2008:**

CONTAGEM DOS DIAS DE ATRASO (DE 24/03/2011 A 05/09/2011) 170 DIAS;

% MULTA = 170 DIAS x 0,02% = 3,40 % % MULTA APLICADA = 1,00% (LIMITE MÁXIMO)

**Do Auto de Infração – AI Nº 51.008.230-0**

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado contra a empresa em epígrafe, por infração ao disposto no Art. 11, §§ 3º e 4º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, na redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158, de 24 de agosto de 2001, tendo em vista que de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, a mesma apresentou arquivos digitais correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas com informações incompletas, precisamente: informações digitais da sua Folha de Pagamento com VALORES INCORRETOS/OMISSOS, em diversos campos, conforme amplamente explicitado nos itens 14 a 16 do referido documento.

A multa aplicada com previsão legal na Lei n.º 8.218, de 29/08/1991, art. 12, inciso II e parágrafo único foi assim delimitada pela autoridade fiscal:

‘A multa a ser aplicada, prevista na Lei n.º 8.218, de 29/08/1991, art. 12, inciso I e parágrafo único, corresponde a 5% (cinco por cento), incidente sobre os valores das operações correspondentes às informações omitidas ou incorretas, limitada a 1% da receita bruta da pessoa jurídica.

As informações omitidas e ou incorretas referem-se a totalidade dos registros das Folhas de pagamento dos empregados (Anexo VI) e dos cooperados (Anexos I, II, III, IV, VI e VII e item 15.9). Os valores destas operações correspondem a remuneração declarada em GFIP, cujos totais anuais, conforme discriminado no Anexo X, equivalem a:

Exercício de 2.007 = 25.898.884,06 5% = 1.294.944,20

Exercício de 2.008 = 29.759.711,28 5% = 1.487.988,56

Em face da competência estabelecida no art. 293 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, aplico a multa acima prevista importando, nesta data, **no valor de R\$ 2.010.198,83 (Dois milhões, dez mil, cento e noventa e oito reais e oitenta e três centavos), conforme demonstrativo abaixo:**

ANO	RECEITA BRUTA	MULTA (5 % do valor das operações)	LIMITE (1,00% S/ RECEITA)	MULTA APLICADA
2007	95.913.542,12	1.294.944,20	959.135,42	959.135,42
2008	105.106.341,24	1.487.988,56	1.051.063,41	1.051.063,41

TOTAL: 2.010.198,83

**Das Impugnações**

*Inconformada com as autuações a empresa apresenta suas razões de defesa, de idêntico teor aventando inicialmente a tempestividade das impugnações e relatando sumariamente a motivação de ambas as infrações e reclamando do excessivo valor da multas aplicadas.*

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 1.052 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese:

\* caráter confiscatório das penalidades aplicadas e ofensa ao princípio da capacidade contributiva, sendo de se considerar que as diferenças apuradas totalizaram R\$ 150.488,98 (tributo com juros e multa) e somente as multas dos dois Autos de Infração em comento ultrapassaram os quatro milhões de reais. Ademais, o escopo da fiscalização seria apurar contribuições previdenciárias, de sorte que a quantificação nada tem a ver com a receita da recorrente;

\* não é a totalidade dos ingressos que constitui a receita bruta da recorrente, devendo ser deduzidos os repasses a terceiros;

\* houve cobrança em duplicidade pela lavratura de dois autos de infração relacionados à mesma obrigação acessória.

Ao final requer seja reconhecido o caráter confiscatório, devendo a penalidade, quando muito, recair sobre o tributo fiscalizado. Caso contrário, requer que a exigência deixe de incidir sobre a totalidade dos ingressos, impondo-se a dedução dos valores repassados a terceiros prestadores de assistência à saúde e provisões técnicas. Por fim, requer o reconhecimento da impossibilidade de dupla penalização pela mesma conduta.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

**Confisco. Capacidade Contributiva.** A recorrente alega que a multa aplicada teria efeito confiscatório, não podendo prevalecer pois contraria o art. 150, inciso IV da Constituição Federal. Assevera a ofensa ao princípio da capacidade contributiva, sendo de se considerar que as diferenças apuradas totalizaram R\$ 150.488,98 (tributo com juros e multa) e somente as multas dos dois Autos de Infração em comento ultrapassaram os quatro milhões de reais. Ademais, o escopo da fiscalização seria apurar contribuições previdenciárias, de sorte que a quantificação nada tem a ver com a receita da recorrente.

Quanto ao aspecto da inconstitucionalidade da multa, tem-se que, sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais órgão do Poder Executivo, não lhe compete apreciar a conformidade de lei validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. Tal disposição é repetida em termos semelhantes no art 62 do Regimento Interno deste Colegiado, Portaria MF nº- 256/2009.

Outro fundamento para a impossibilidade de deferimento dos pleitos da recorrente é que a Súmula CARF nº 2 estabelece que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, sendo que o art. 72 da Portaria MF 256/2006 tornou obrigatória a observância por parte dos membros do CARF das súmulas do colegiado.

Portanto, não há qualquer viabilidade jurídica para o acatamento, por esta instância recursal, dos pleitos da recorrente.

**Cobrança em duplicidade.** Quanto à cobrança em duplicidade, pela lavratura de dois autos de infração relacionados à mesma obrigação acessória, cumpre destacar que, do ponto de vista hipotético, trata-se de obrigações autônomas, ambas muito bem delimitadas.

O Auto de Infração debcad nº 51.008.229-7 tem como *base legal* o artigo 11, §§ 3º e 4º, c.c. art. 12, III, parágrafo único, ambos da Lei nº 8.218/91, tendo como *conduta punível deixar a empresa de cumprir o prazo* estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para a apresentação de arquivos e sistemas em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal.

Já o Auto de Infração debcad nº 51.008.230-0 tem como *base legal* o artigo 11, §§ 3º e 4º, c.c. art. 12, II, parágrafo único, ambos da Lei nº 8.218/91, tendo como *conduta punível* a **apresentação** de 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**.

Entretanto, do que consta nos autos, não restou configurada a conduta de a empresa deixar de cumprir o prazo. Vejamos.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 7, o Auto de Infração debcad nº 51.008.229-7 foi lavrado “**por ter apresentado, com atraso**, os arquivos digitais contendo as informações dos seus trabalhadores das categorias empregados e contribuintes individuais, relativas ao período 01/2007 a 12/2008”.

Logo no início do relatório afirma que “o contribuinte foi intimado a apresentar as informações em meio digital em **28/12/2010** conforme TIPF – Termo de Início do Procedimento Fiscal e TIFs – Termo de Intimação Fiscal, nº 01 e 02, de 09/08/2011 24/08/2011, respectivamente, cópias anexas” Analisando os autos, constato que **o Termo de Início de Procedimento Fiscal, diferentemente do que afirma a autoridade fiscal, foi lavrado em 11/03/2011 e concedeu o prazo de 20 dias úteis** para a apresentação de toda a documentação, inclusive “arquivos digitais das FP” (707/708). O próprio termo, apesar de alertar num primeiro momento para o prazo de 20 dias úteis, estabelece que “a documentação relacionada deverá ficar à disposição (...) no dia 13/04/2011”. A ciência à recorrente ocorreu em 23/03/2011, conforme AR de fls. 709.

**De toda sorte, o termo de retenção de documentos nº 1 foi datado de 13/04/2011** e indica que foram **entregues diversos documentos, muitos dos quais arquivos digitais, dentre os quais destaca-se “CD folha de pagamento 2007 e 2008” e “CD folha de pagamento 13º 2007 e 2008” (fls. 711/712)**. Portanto, dentro do prazo de 20 dias úteis a contar de 23/03/2011, que venceu em 20/04/2011, pelo que consta dos autos.

Nota-se a observação de que a documentação está “sujeita a conferência posterior”. Às fls. 713 consta “folha de autônomos: Janeiro 2007 à Dezembro: 2008 Em anexo: \* recibo original ref pagamento a autônomos \* Faturas de cooperativas (xerox)”. Os arquivos foram autenticados conforme recibos de entrega de arquivos digitais de fls. 752 e seguintes, indicando que se relacionam à folha de pagamento, conforme nome do arquivo e o próprio conteúdo “cadastro de trabalhadores”; “tabela de rubricas”; “arquivo mestre da folha”; “arquivo de itens da folha de pagamento”, etc.

É verdade que nos TIFs – Termo de Intimação Fiscal, nº 01 e 02, de 09/08/2011 24/08/2011, respectivamente, constam solicitações como “informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. (MANAD) da SRF atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores das Folhas de Pagamento de todos os segurados, incluindo também os registros K200”; “FP dos credenciados de 01 a 06/2007”; FP dos cooperados apontando a base para a Previdência Social e valor do INSS com totalização mensal”; “FP estagiários de 01/2007 a 04/2008, e de 09/2008 a 12/2008”; e Rubrica 153 da FP esclarecimentos do que se trata em forma de declaração datada e assinada acompanhada dos documentos comprobatórios de Rosângela e Mauro Eduardo”.

Também é verdade que a autoridade fiscal deixa claro que os arquivos digitais originalmente entregues não continham os contribuintes individuais e cooperados e tampouco continha a contabilização da Folha de Pagamento dos empregados, registros K200”.

Todavia, todas essas solicitações, do ponto do cumprimento das obrigações acessórias, devem ser entendidas como complementação aos documentos anteriormente entregues, na medida em que se reconhece que uma folha de pagamento foi entregue, ainda que com omissões e incorreções. Ora, ou consideramos tal conduta como atraso na entrega ou como omissão no documento originalmente entregue.

Parece-nos óbvio a duplicidade de punição, no caso concreto. Ressalte-se que a situação seria diversa se a recorrente nada tivesse entregue tempestivamente e, em momento subsequente, entregasse documentos como omissões ou incorreções. Nesta situação sim poderiam ter sido lavrados dois Autos de Infração.

Portanto, o Auto de Infração debcad nº 51.008.229-7 não merece prosperar.

**Cálculo da Multa. Receita Bruta. Retroatividade Benigna.** A recorrente afirma ainda que não é a totalidade dos ingressos que constitui a sua receita bruta, devendo ser deduzidos os repasses a terceiros. Todavia, veremos que o cálculo da multa sofreu substanciais alterações diante do quadro normativo que se sucedeu à autuação, alterando, inclusive, a base sobre a qual a multa é calculada.

Antes, porém, ressaltamos que, diante do que se expôs no tópico anterior, cumpre alongar a análise apenas quanto ao Auto de Infração debcad nº 51.008.230-0, lavrado por ter a recorrente 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**.

Como visto, a conduta punível tinha como *base legal* o artigo 11, §§ 3º e 4º, c.c. art. 12, II, parágrafo único, ambos da Lei nº 8.218/91. Apesar de o texto legal não ter sofrido alteração legislativa expressa, é de se reconhecer que o advento da Lei 12.766/2012, que alterou o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.138-35/2001, trouxe alterações significativas quanto às condutas puníveis referentemente a arquivos e sistemas digitais. Vejamos.

O artigo 57 da Medida Provisória nº 2.138-35/2001, na redação vigente à época dos fatos, não tratava especificamente de arquivos e sistemas digitais:

*Art.57.O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº9.779, de 1999,acarretará a aplicação das seguintes penalidades:*

*I- R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;*

*II- cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.*

*Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.*

Na época do procedimento fiscal, não havia que se cogitar de sua aplicação no caso em comento. Como bem agiu a autoridade fiscal, aplicava-se a Medida Provisória nº 2.138-35/2001, que tratava específica e exclusivamente de casos como o presente.

Ocorre que, como afirmado, **a Lei nº 12.766/2012 alterou substancialmente o panorama legislativo, ao prever:**

*Art. 57. **O 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** será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e **sujeitar-se-á às seguintes multas:**(Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)*

*I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)*

*a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)*

*b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)*

*II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;(Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)*

*III - **por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.**(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)*

*§ 1º—Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento) (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)*

*§ 2º-Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput.(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)*

*§ 3º-A multa prevista no inciso I será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)*

É verdade que tal dispositivo deixou de tratar especificamente do assunto, voltando a ter previsão genérica quanto ao cumprimento de obrigações acessórias, com a recentíssima Lei nº 12.873/2013. Todavia, a sua passagem no ordenamento jurídico reflete no caso em comento em matéria de retroatividade benigna.

Na linha da interpretação contida no Parecer Normativo nº 3/2013, expedido em julho de 2013, entendemos que a Lei nº 8.218 ficou circunscrita apenas “para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua” ou “caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica **na forma** que deveriam ser feitos”, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nº-12.766, de 2012. Todas as outras condutas, como não entrega, entrega em atraso, entrega com erro, entrega com inexatidões ou entrega com omissões amoldam-se às previsões então contidas na Lei nº 12.766/2012.

Assim, na hipótese de entrega com erro, inexatidões ou omissões, como no caso em comento, a multa que era de 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica no período (art.12, II, da Lei nº 8.218/91), passou a ser de 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da escrituração digital equivocada (art.57, III, da MP nº 2.158-35/01, na redação dada pela Lei nº 12.766/2012).

Apesar de tal lei não estar vigente por ocasião do procedimento fiscal e nem atualmente, é indubitável que teve plena vigência enquanto o caso em debate não estava definitivamente julgado, cabendo a sua análise para fins de aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Assim, tendo em vista ter cominado penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática (art. 106, II, “c”, Código Tributário Nacional), cumpre reconhecer que a penalidade aplicada no presente caso deve ser ajustada à pena prevista no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.138-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.766/2012, consistente em “0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços”.

Quanto à base de cálculo da multa, o dispositivo aplicável é de clareza solar quanto ao cálculo da multa (obrigação acessória), não havendo que se cogitar de qualquer dedução ou exclusão específica da normatização das contribuições para o PIS/COFINS (obrigação principal), pleiteadas pela recorrente.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, julgado improcedente o Auto de Infração debcad nº

Processo nº 10860.722144/2011-13  
Acórdão n.º **2302-003.034**

**S2-C3T2**  
Fl. 1.105

---

51.008.229-7 e reconhecendo que a multa aplicada no Auto de Infração debcad nº 51.008.230-0 deve ser ajustada à pena prevista no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.138-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.766/2012, na estrita hipótese de se mostrar mais benéfica à recorrente.

É como voto.

André Luís Mársico Lombardi - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, redator designado

Após análise das razões contidas no voto proferido pelo Ilmo. Conselheiro Relator, peço a máxima vênia para divergir do seu entendimento, pelos fundamentos a seguir expostos:

A obrigação do contribuinte de apresentar todas as informações solicitadas pela fiscalização está prevista no art. 33 da Lei nº 8.212/1991, que disciplina as obrigações tributárias relativas às contribuições previdenciárias, inclusive acessórias:

*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.*

*§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.*

*§ 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.*

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.*

O ensinamento retrocitado é corroborado pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, uma vez que o Auditor Fiscal, ao solicitar os arquivos em meio digital a serem apresentados pela empresa, o faz com base nesta mesma legislação.

O artigo 33, §§1º e 2º da Lei nº 8.212/1991 é exatamente aquele que autoriza o auditor fiscal a solicitar as informações de interesse da fiscalização, sendo obrigação tributária acessória já contida na Lei de Custeio da Previdência Social, cuja penalidade também está prevista na mesma Lei, nos seus arts. 92 e 102:

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*

*Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.*

Remetendo-se ao Regulamento da Previdência Social, neste é que devemos encontrar a conduta tipificada e o valor da multa:

*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:*

*(...).*

*b) 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;*

Ora, verificando-se que a Lei nº 8.212/1991, combinada com o Decreto nº 3.048/1999, prescreve a conduta e a sanção correspondente, deve ser esta a aplicada.

São inúmeros os autos de infração que têm fundamento legal neste mesmo fato (Fundamento Legal AI 38) e que penalizam exatamente esta mesma conduta, sendo aplicada a multa decorrente do suposto descumprimento do art. 33 da Lei 8.212/1991.

Cabe transcrever a tipificação da conduta infracional utilizada pela Receita Federal em autos de infração semelhantes:

**FUNDAMENTO LEGAL: 38**

**DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO**

*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 qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme previsto no art. 33, parágrafos 2. e 3. da referida Lei,*

*combinado com os artigos 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.*

**DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA**

*Lei n. 8.212, de 24.07.91, artigos 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, II, "j" e art. 373.*

Existindo, portanto, uma norma específica na Lei que disciplina as fontes de custeio da Previdência Social, não pode outra norma ser simultaneamente aplicada, sob pena de *bis in idem*.

O princípio do *non bis in idem* é secular, erigido à condição de garantia constitucional implícita em respeito a princípios expressos, como o da estrita legalidade, da moralidade pública, da dignidade da pessoa humana e o do Estado Democrático de Direito.

Por outro lado, uma lei posterior não revoga uma que lhe seja anterior se esta for especial, princípio positivado no ordenamento jurídico brasileiro através do art. 2º, §2º da Lei de Introdução ao Código Civil, conhecida pela expressão latim "*lex specialis derogat legi generali*".

Da análise das duas normas, verifica-se ainda que a Lei posterior, no caso a Lei 8.218/1991, não revogou expressamente a anterior, não era com ela incompatível e nem regulou a matéria de que tratava a anterior (art. 2º, §1º da Lei de Introdução ao Código Civil).

Diante da existência de duas normas que, aparentemente, disciplinam a matéria do mesmo modo, o conflito deve ser resolvido a partir da escolha daquela que seja específica da matéria, no caso, a Lei nº 8.212/1991, que dispõe sobre o Plano de Custeio da Previdência Social, dentro do qual se encontram as contribuições previdenciárias.

A Lei nº 8.218/1991, por sua vez, dispõe sobre impostos e contribuições federais, de forma genérica, inclusive sobre a prestação de informações à fiscalização e respectivas penalidades, excluindo-se da sua abrangência, contudo, o que se relacionar às contribuições previdenciárias, sob pena de dupla incidência (*bis in idem*).

A simples leitura dos dois dispositivos legais aparentemente conflitantes já seria suficiente para se chegar à conclusão de que a primeira, qual seja a Lei nº 8.212/1991, deve ser a aplicada ao caso concreto.

A própria penalidade instituída pela Lei nº 8.218/1991 deixa evidente que sua aplicação está limitada às hipóteses em que o tributo tem no seu fato gerador relação com a receita bruta auferida pela empresa, o que não é o caso da regra geral das contribuições previdenciárias.

O art. 112 do CTN também determina que a penalidade aplicada deverá ser aquela mais favorável ao acusado quando houver dúvida sobre a capitulação legal do fato, *in verbis*:

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.

Outros aspectos também podem ser observados que só confirmam a afirmação acima.

A Lei nº 8.218/1991 foi editada quando ainda não existia uma unificação da Secretaria da Receita Federal e da Receita Previdenciária em Super Receita, de modo que apenas os tributos administrados pela primeira eram submetidos ao regramento previsto na referida Lei, tais quais as contribuições sociais não previdenciárias (por exemplo, PIS, COFINS, CSLL) e impostos federais.

Por esta razão, a penalidade aplicada no caso de entrega de arquivos digitais em descumprimento às regras determinadas em lei e em normas infralegais teve como base a receita bruta das empresas, já que diretamente relacionada com o proveito econômico que poderia ser obtido com a supressão da informação relativa aqueles tributos, que têm em sua base de cálculo algum elemento da receita bruta.

Bastante coerente, portanto, a eleição da receita bruta como parâmetro da aplicação de penalidades quando o contribuinte estivesse sujeito à fiscalização de tributos que também têm em sua base de cálculo aquela mesma expressão econômica, ou pelo menos um dos seus elementos.

No caso desses tributos e contribuições sociais, a omissão de informações estaria relacionada diretamente à receita bruta, seja porque as informações omitidas estariam contidas dentro desta mesma expressão econômica, seja porque o benefício obtido pelo contribuinte infrator teria repercussão no recolhimento dos tributos que a tem como base de cálculo.

Se a omissão da informação poderia conferir ao contribuinte desses tributos e contribuições sociais benefício econômico proporcional à receita bruta, a penalidade também pode ser aplicada com base nesta.

Para atender ao fim educativo e repressivo que devem estar presentes na penalidade, os valores que tiverem atrelados ao possível proveito econômico devem ser os utilizados para tipificação da conduta e da sanção.

No caso das contribuições previdenciárias devidas pela empresa Impugnante, contudo, não existe qualquer relação com a sua receita bruta. Eventual omissão de informações não teria o condão de reduzir o montante da receita e, em consequência, do tributo devido.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias é, em regra, a folha de salário e demais remunerações pagas a quem lhe presta serviço. Eleger a receita bruta como parâmetro para a punição do contribuinte por omissão de informação absolutamente dissociada daquele valor seria permitir medida desproporcional e irrazoável.

Por esta razão é que se chega, novamente, à conclusão de que a Lei nº 8.218/1991, ao utilizar a receita bruta como base para o cálculo da penalidade ao contribuinte,

não poderia ser aplicada às contribuições previdenciárias que, além disso, possuem norma específica prevendo a multa para o caso de supressão de informações solicitadas pela fiscalização.

Não é por outro motivo que a Lei nº 8.212/1991 prevê, dentre as multas aplicáveis aos casos de descumprimento de obrigações acessórias, aquelas consistentes em percentual sobre a base de cálculo ou número de informações omitidas, sem qualquer relação com receita bruta.

E não se diga que a unificação da Receita Federal, através da Lei nº 11.457/2007, teria alterado a sistemática e passado a permitir a aplicação da Lei nº 8.218/1991 às contribuições previdenciárias.

Ora, a Lei que criou a Super Receita nada mais fez do que centralizar procedimentos e fixar competências, não alterando, contudo, normas relacionadas a obrigações tributárias e penalidades.

Entendimento diverso levaria também à conclusão absurda de que a Lei nº 11.457/2007 teria revogado a Lei nº 8.212/1991, o que não ocorreu, tanto que mantida a aplicação pela Receita Federal às contribuições previdenciárias, tanto para lançar tributos devidos, quanto para determinar a multa devida pelo contribuinte que descumpra obrigação acessória.

Em suma, a obrigação acessória descumprida está prevista no art. 33 e parágrafos da Lei nº 8.212/1991, cuja multa respectiva tem seu cálculo nos termos dos arts. 92 e 102 do mesmo diploma, combinado com o art. 283, II, “b” do Regulamento da Previdência Social, jamais a da Lei 8.218/1991.

Por fim, o art. 50 da Lei n.º 9.784/99 sustenta a necessidade de os atos administrativos, que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, serem motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, dentre o que se inclui a indicação correta da legislação em que se baseia.

Destaque-se que, quando se trata de ato administrativo, como o lançamento tributário, por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. Assim, é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. [1] Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma”, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Com isso, tem-se que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser

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

Ademais, 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. E 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, o núcleo de existência do lançamento. **Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.** É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) **Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.**

\*\*\*

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)

Desta feita, tendo sido aplicada multa não prevista pela legislação previdenciária, incorreu o Auto de Infração em vício material, por ausência de fundamentação na imputação da penalidade, pelo que deve ser anulada a autuação.

### **Da Conclusão**

Ante ao exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, para que seja anulado o Auto de Infração por vício material.

É como voto.

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes