



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



<b>Processo nº</b>	12897.000171/2010-51
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-010.031 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	8 de novembro de 2022
<b>Recorrente</b>	SUPER MERCADO ZONA SUL
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 17/04/2010

CONHECIMENTO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES.

O Carf não é competente para apreciar a constitucionalidade de norma tributária (Súmula Carf nº 2)

CONHECIMENTO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Não se conhece da matéria que não tenha sido prequestionada na impugnação.

MULTA ISOLADA. FUNDAMENTO LEGAL NÃO ESPECÍFICO.

Aplica-se a legislação específica que comina multa por descumprimento de obrigação acessória, em detrimento da legislação genérica. É nulo o lançamento por fundamentação legal inadequada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades (Súmula Carf nº 2) e nem das alegações preclusas, e em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado em substituição à conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll), Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, João Mauricio Vital (Presidente). Ausentes as conselheiras Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e Flavia Lilian Selmer Dias.

**Relatório**

Trata-se de lançamento de multa isolada por apresentar, a empresa, 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. Segundo o relatório fiscal (e-fl. 40), a empresa apresentou os arquivos digitais com a contabilidade, mas sem as informações das folhas de pagamento.

A Autoridade Fiscal registrou trata-se de infração reincidente (e-fl. 41 e 42).

O lançamento foi impugnado (e-fl. 131 a 139) e a impugnação foi considerada improcedente (e-fls. 290 a 294).

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. ) em que se alegou:

- a) que folhas de pagamento não são documentos fiscais, mas de natureza trabalhista e previdenciária, e, portanto, não estão abrangidas pelo que dispõe o art. 11 da Lei nº 8.212, de 04 de julho de 1991;
- b) que as folhas de pagamento foram fornecidas em papel, o que descaracterizaria o fato gerador a multa;
- c) que a Receita Federal não detinha, à época dos fatos, competência para fiscalizar tributos de natureza previdenciária;
- d) que não pode ser imputada omissão ao contribuinte por não ter fornecido as folhas de pagamento em meio digital, porquanto as forneceu em papel;
- e) a constitucionalidade do dispositivo que regula a multa;
- f) a constitucionalidade da multa por ofensa aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco;

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo. Não conheço, entretanto, das alegações de constitucionalidade, em face da Súmula Carf nº 2. Também não conheço da alegação de audácia de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para fiscalizar contribuições previdenciárias e, por decorrência, para aplicação da multa em questão porque essa matéria não foi prequestionada na impugnação, quedando-se preclusa. Não conheço, ainda, da alegação de que folhas de pagamento não seriam documentos de natureza fiscal, para fins de aplicação da multa, porque igualmente não foi trazida na impugnação, o que torna a alegação preclusa.

Conheço apenas da alegação de existência do fato gerador, tendo em vista que as folhas de pagamento foram apresentadas em papel.

O fato gerador da multa foi a apresentação incompleta das informações contábeis e em formato divergente do exigido pela norma regente. Percebo que a autoridade lançadora aplicou a multa prevista no inc. II do art 12 da lei nº 8.218 de 29 de agosto de 1991. Entretanto, em se tratando de descumprimento de obrigação acessória relacionada às contribuições previdenciárias, a multa aplicável deveria ter sido aquela prevista na legislação específica, o art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que prevê penalidade para a mesma conduta. Diante da antinomia, aplica-se a norma especial em detrimento da norma geral.

Reproduzo o entendimento do Acórdão nº 9202-007.950, que assumo como minhas razões de decidir:

Trata-se do **Debcad 51.042.4201 (AI 23)**, lavrado em razão de deixar a empresa de cumprir o prazo estabelecido pela RFB para apresentação dos arquivos digitais de sua contabilidade e das folhas de pagamento do período de 07/2008 a 12/2001, conforme se infere do Relatório Fiscal de efls. 06 a 08. A autuação foi fundamentada no art. 11, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação da Mediada Provisória nº 2.1585, de 2001, e art. 12, III, par. único, da mesma lei.

O Colegiado recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário, considerando a autuação nula por vício material, ao fundamento de que, na vigência do art. 57, da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, a simples não apresentação de arquivo digital, sem prova de que a escrituração efetivamente não ocorreu, não autorizava a aplicação de penalidade com fundamento no art. 11, da Lei nº 8.218, de 1991, c/c inciso III e parágrafo único do art. 12 da mesma Lei. A Fazenda Nacional, por sua vez, pugna pelo restabelecimento do lançamento, pleiteando a aplicação da Lei nº 8.218, de 1991, ao presente caso.

Conhecido o Recurso Especial, a matéria devolvida a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais pode ser analisada e decidida, sem que o Julgador tenha de se filiar a uma das teses em confronto, ou seja, o apelo pode ser decidido mediante a aplicação de fundamento diverso daquele defendido no acórdão recorrido.

Quanto à penalidade pelo descumprimento de obrigação instrumental, como é o caso da ausência de apresentação de arquivos digitais, ou de apresentação de arquivos em forma diversa da estabelecida pela RFB, relacionados às Contribuições Previdenciárias, esta Conselheira já se manifestou pela aplicação da Lei nº 8.212, de 1991, de sorte que revela-se incabível tanto a tese do acórdão recorrido como a da Fazenda Nacional, eis que preconizam a aplicação de legislação diversa.

Com efeito, a exigência apresentada pela Fiscalização em face da Contribuinte encontra-se prevista no art. 32, inc. III, da Lei 8.212, de 1991, e no art. 8º da Lei 10.666, de 2003, que assim especificam:

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)*

*III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

**Lei 10.666/2003:**

*Art. 8º A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.*

Ademais, ainda conforme o art. 92, da Lei nº 8.212, de 1991, a infração a qualquer dispositivo daquele diploma legal, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, deve ser aplicada conforme o Regulamento da Previdência Social (RPS). Nesse passo, o Decreto nº 3.048, de 1999, assim estabelece:

*Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscientos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscientos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto 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 apresenta-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira; (grifei)*

Destarte, a legislação previdenciária contempla penalidade específica para a hipótese de falta de apresentação de documentos, como ocorreu no presente caso.

Quanto ao art. 11, §§ 1º, 3º e 4º, da Lei 8.218, de 1991, com a redação dada pela MP nº 2.15835, de 2001, e art. 12, inc. III, par. único, do mesmo diploma legal, que a Fazenda Nacional quer ver aplicados aos autos, tais dispositivos assim estabelecem:

*“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)*

*§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.*

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória 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:

(...)

III multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.

Como se pode constatar, esses dispositivos legais são oriundos da Medida Provisória nº 2.15835/ 01, que na verdade, no que tange às Contribuições, tratam daquelas para a Seguridade Social (COFINS), para os Programas de Integração Social de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), tanto assim que a base de cálculo da penalidade é a receita bruta da empresa, no ano-calendário em que as operações tenham sido realizadas.

Assim, não há qualquer razão em se aplicar a referida legislação às Contribuições Sociais Previdenciárias que, como se viu acima, possui disposição específica na Lei nº 8.212, de 1991, de sorte que aplica-se aqui o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

Quanto à jurisprudência, esta corrobora o entendimento esposado no presente voto, conforme a seguir:

**Acórdão nº 2403-001.194, de 17/04/2012**

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

**PREVIDENCIÁRIO. MULTA ISOLADA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA FISCALIZAÇÃO. ERRO DE CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.**

*Havendo antinomia, aplica-se a norma especial. Devendo, por conseguinte, ser anulado o Auto de Infração capitulado com base na norma geral.*

*Processo Anulado"*

**Acórdão nº 2402-003.076, de 18/09/2012**

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 (...)

**APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB.**

**MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI N.º 8.218/91. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não há qualquer razão em se aplicar o art. 12, inc. I, da Lei n.º 8.218/91 (que trata essencialmente sobre PIS e COFINS), quando se está tratando de contribuições previdenciárias (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que estas possuem legislação específica. (...)"*

**Acórdão n.º 2401-02.941, de 13/03/2013**

**"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

*AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS CONTÁBEIS EM MEIO DIGITAL. INFORMAÇÕES RELATIVAS AO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEGISLAÇÃO A SER APLICÁVEL. LEI 8.212/91. ART. 112 DO CTN. INFRAÇÃO AO ART. 33, 2º DA LEI 8.212/91. A não apresentação da documentação contábil em formato digital enseja infração ao disposto no art. 33, 2º da Lei 8.212/91, único dispositivo legal que deve ser aplicado no caso da exigência de informações acerca do cumprimento das obrigações relativas às contribuições previdenciárias. O dispositivo em comento se traduz em lei especial a ser aplicada no caso da inobservância da legislação previdenciária, que expressamente determina a obrigação do contribuinte em apresentar as informações em meio digital de acordo com os manuais e determinações impostas pela legislação ou mesmo apresentação de documentos. Impossibilidade da aplicação da multa do artigo 12, inciso I e parágrafo único da Lei 8.218/91. Inteligência do art. 112 do CTN e do princípio da lex specialis derogat lex generalis.*

*Recurso Voluntário Provido."*

**Acórdão n.º 2402-003.573, de 15/05/2013**

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

*OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB. MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI N.º 8.218/91. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE. Não há qualquer razão em se aplicar a multa prevista no art. 12, inc. II, da Lei n.º 8.218/91 (que trata essencialmente sobre PIS e COFINS), quando se está tratando de contribuições previdenciárias (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que estas possuem legislação específica.*

*Recurso Voluntário Provido."*

**Acórdão n.º 2402-003.737, de 17/09/2013**

*"OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB. MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI 8.218/1991. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não há espaço jurídico para a aplicação da multa prevista no art. 12, inciso II, da Lei 8.218/1991, que trata essencialmente sobre PIS e COFINS, quando se está tratando de contribuições previdenciárias, e respectivos deveres*

instrumentais, já que estas possuem legislação específica no que tange ao descumprimento de obrigação acessória.

**Acórdão nº 2301-003.919, de 19/02/2014**

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Período de apuração: 01/09/2006 a 30/09/2010*

**AUTO DE INFRAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS CONTÁBEIS EM MEIO DIGITAL. INOBSERVÂNCIA DOS PADRÕES ESTIPULADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.**

*A apresentação da documentação contábil em formato digital em desacordo com os padrões estipulados pela SRFB enseja infração ao disposto no art. 32, III, da Lei 8.212/91.*

**Acórdão 2402-004.439, de 27/01/2016**

**Ementa**

**"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**DECADÊNCIA.**

*O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No caso de autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, a constituição do crédito é de ofício e a regra aplicável é a contida no artigo 173, I.*

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVO DIGITAL.**

*Constitui infração à legislação tributária as omissões e incorreções em dados digitais pela pessoa jurídica que utilize sistemas eletrônicos para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrituração de livros ou para elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.*

*É observado o princípio da especialidade quando aplicada a legislação do tributo a que se refere a informação em meio digital."*

**Voto**

*"A fiscalização aplicou a multa na forma do art. 12, inciso II e parágrafo único da Lei nº 8.218, de 29/08/1991. Contudo, entendo não ser essa a regra aplicável à época às contribuições previdenciárias que possuíam norma específica para esse tipo de infração. Como se vê, a Lei nº 8.218/91 editada anteriormente à criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil tem por objeto tributos que adotam como base de cálculo a receita bruta, daí também ter sido esse o critério para a fixação da multa:*

*(...)*

*Para a sistemática das contribuições previdenciárias, vigia à época dos fatos o artigo 33, parágrafos 2º e 3º da Lei nº 8.212/91, combinado com o Artigo 225,*

§22 do regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

(...)

*Dessa forma, a multa tal como aplicada é improcedente, já que foi calculada pela regra geral no art. 12, inciso II e parágrafo único da Lei nº 8.218, de 29/08/1991."*

**Acórdão 9202-007.155, de 30/08/2018**

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL EM DESCONFORMIDADE COM NORMAS ESTIPULADAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL EQUIVOCADA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.**

*O Recurso Especial de Divergência somente poderá ser conhecido quando caracterizado que perante situações fáticas similares os colegiados adotaram decisões diversas em relação a uma mesma legislação.*

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB. MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI 8.218/1991. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não há espaço jurídico para a aplicação da multa prevista no art. 12, inciso II, da Lei 8.218/1991, que trata essencialmente sobre PIS e COFINS, quando se está tratando de contribuições previdenciárias, e respectivos deveres instrumentais, já que estas possuem legislação específica no que tange ao descumprimento de obrigação acessória."*

**Acórdão 2402006.660, de 03/10/2018**

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/1996 a 30/12/2006*

(...)

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL DE ACORDO COM O LEIAUTE. PRESTAÇÃO DEFICIENTE. PENALIDADE. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NULIDADE. ARTIGO 12, II, DA LEI 8.218/91.**

*Deixar de apresentar informações em meio digital de acordo com o leiaute previsto no manual normativo de arquivos digitais constitui infração aos dispositivos da legislação previdenciária. A adoção de dispositivo diverso (art. 12, II, da Lei 8.218/91) constitui causa de nulidade de auto de infração. In casu há uma falha grave na fundamentação jurídica para a lavratura do auto de infração. O auto foi lavrado com o Código de Fundamentação Legal (CFL) "22", ao invés do Código CFL "35", que determina corretamente a aplicação da penalidade constante no inciso III do artigo 32 da Lei 8.212/91. O art. 112 do CTN assevera que a penalidade aplicada deverá ser aquela mais favorável ao acusado quando houver dúvida sobre a capitulação legal do fato, à natureza ou*

*às circunstâncias materiais do fato ou, ainda, quanto à natureza ou extensão dos seus efeitos."*

Assim, o Auto de Infração há que ser considerado improcedente, por erro na aplicação de penalidade com base em lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), o que fere o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

## Conclusão

Voto por conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades (Súmula Carf nº 2) e nem das alegações preclusas, e por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital