



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14120.000214/2009-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-008.985 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 26 de agosto de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COBEL CONSTRUTORA DE OBRAS E ENGENHARIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI INAPLICÁVEL AO CASO. VÍCIO MATERIAL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de lançamento cujo objeto é a imposição de multa por infração ao disposto no art. 8º, da Lei nº 10.666/03, art. 62 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14 de julho de 2005 e na Lei nº 8.218/91, art. 11, parágrafos 1º, 3º e 4º, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, situação em que a autuada deixou de apresentar as informações solicitadas em meio digital, de acordo com o *layout* previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais da Secretaria da Receita Previdenciária (Portaria MPS/SRP nº 058 de 28/01/2005).

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício material. No entendimento do Colegiado, ao caso concreto não se aplica a Lei nº 8.218/91 e sim art. 33, §2º da Lei n. 8.212/91. O acórdão 2401-002.941 recebeu a seguinte ementa:

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*.

Contra decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial o qual foi parcialmente conhecido. Citando como paradigma os acórdãos 2402-00098 e 2402-002.632, defende a Recorrente que a imprecisão no enquadramento legal da infração imputada ao sujeito passivo, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN, gera nulidade por vício formal.

Intimado o Contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso por ausência de prequestionamento e, no mérito, pelo seu não provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Do conhecimento:

Antes de entrarmos no mérito da discussão, diante dos argumentos suscitados em sede de contrarrazões, passamos à análise do cumprimento dos requisitos formais para o conhecimento do recurso.

Defende a Recorrida o não conhecimento do recurso por ausência de prequestionamento da matéria. Destaca que antes da interposição do recurso deveria a Fazenda Nacional ter apresentado embargos de declaração.

Ocorre que, quanto ao prequestionamento, como destacado pela Recorrente, devemos ressaltar que tanto o art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 que trata do Processo Administrativo Fiscal - PAF, quanto o §5º do art. 67 do Regimento Interno do CARF são expressos no sentido de que tal regra se aplica exclusivamente ao contribuinte, e não poderia ser diferente, pois via de regra, salvo a necessidade de oposição de embargos contra a decisão proferida, a primeira oportunidade de a Fazenda Nacional se manifestar nos autos se dá com a interposição do Recurso Especial. Vale citar os dispositivos legais mencionados:

"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF."

...

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais."

Diante do exposto, conheço do recurso.

Do mérito:

Trata-se de recurso interposto pela Fazenda Nacional contra o entendimento da Turma *a quo* que concluiu pela nulidade material do lançamento haja vista impossibilidade da aplicação da multa prevista no art. 11, §§ 3º e 4º, da Lei n.º 8.218/91, com a redação dada pela MP n.º 2.158-35, de 2001, por haver norma mais específica para o caso concreto.

A presente discussão já foi analisada por este Colegiado. Me refiro ao **acórdão n.º 9202-007.950**, da lavra da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

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 n.º 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 (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: (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 exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento** ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira; (grifei)

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 2.158-35, 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 2158-35, de 2001)

§1ºA 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 2158-35, 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 2158-35, 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 2.158-35, 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 2.158-35/01, que na verdade, no que tange às Contribuições, tratam daquelas para a Seguridade Social (COFINS), para os Programas de Integração Social de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), tanto assim que a base de cálculo da penalidade é a receita bruta da empresa, no ano-calendário em que as operações tenham sido realizadas.

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

Observamos, portanto, que não estamos diante de um mero erro na indicação do dispositivo legal, no caso concreto o erro apontado traz consequência na própria aplicação da regra matriz de incidência levando à caracterização do vício como material.

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

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

"(...)

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

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do

direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

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

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

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

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

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

(...)"

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

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

