



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

Processo nº 14337.000020/2010-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.994 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente BENEMÉRITA SOCIEDADE PORTUGUESA BENEFICENTE DO PARÁ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2006

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, IV, da Lei 8.212/91,

É nulo o lançamento quando se verifica vício formal de caráter insanável, relacionado à fundamentação legal da autuação e ao cálculo da multa aplicada.

Lançamento Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em anular o lançamento, pela existência de vício, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes Damião Cordeiro de Moraes e Adriano Gonzáles Silvério que votaram em dar provimento ao recurso; II) Por maioria de votos: a) em conceituar o vício existente como material, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em conceituar o vício como formal. Redator: Mauro José Silva. Declarações de voto: Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 27/11/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 08/08/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 06/08/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/08/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 01/08/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 13/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Pires Lopes – Declaração de Voto

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 27/01/2010, por ter a empresa acima identificada deixado de atender a forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de apresentação de arquivos com Informações em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, conforme previsto na Lei n. 8.218, de 29.08.91, art. 11, parágrafos 3º e 4º, com redação da MP nº 2.158, de 24.08.01.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls.15), a autuada deixou de apresentar à fiscalização, os documentos digitais para os quais estava regularmente intimada, configurando infração à legislação previdenciária vigente.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 01-23.637, da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 88), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 99), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, faz um relato dos fatos ocorridos desde o início da ação fiscal até a apresentação do recurso, e conclui que não há como concordar com os fundamentos apresentados no Acórdão recorrido, entendendo que permaneceram incólumes as matérias preliminares e de mérito arguidas em sede de impugnação.

Em preliminar, alega nulidade do AI por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que o auditor se recusou a analisar os documentos disponibilizados pela recorrente.

Entende que, no caso do presente auto, a nulidade ainda é mais flagrante, uma vez que o auditor, mesmo tendo recebido os Livros em CD, recusou-se a considerá-los, sob a alegação de que sua leitura, no formato em que estava, seria muito trabalhosa, passando a exigir que a empresa alterasse o formato para outra linguagem que facilitaria sua leitura.

Reafirma que os Livros foram apresentados, tanto em meio digital, quanto em meio físico, tanto é que embasaram todo o relatório da fiscalização, e que a recusa no recebimento do material, assim como a exigência de transformação para formato da preferência do auditor, representam flagrante nulidade do procedimento.

Aponta como outra nulidade o fato de o Auto, em nenhum momento, apresentar qualquer norma da RFB que indique em que formato digital os livros devem ser apresentados, tendo sido demonstrado apenas a necessidade de manter escrituração contábil em meio digital, e a obrigação de apresentá-la à fiscalização quando solicitada, sequer mencionando o dispositivo legal transgredido, o que é essencial para o exercício do direito de defesa da recorrente.

No mérito, reitera que os livros razão e diário foram, sim, apresentados, tanto que a recorrente voltou a apresentá-los por ocasião de sua impugnação, e transcreve o art. 11, §§ 3º e 4º, da Lei 8.218/91, para afirmar que a norma foi cumprida pela recorrente e que não há qualquer ato especificando forma no AINF e, se houver, provavelmente foi omitido na autuação.

Sustenta que não houve qualquer descumprimento e obrigação por parte da impugnante, uma vez que os dispositivos elencados não foram transgredidos, e que não há qualquer norma que exija que o sistema seja convertido para o formato exigido pelo auditor.

Assevera que o art. 50, da IN 971/09, citado na decisão recorrida, não se refere ao formato da mídia a ser entregue, mas sim à forma física, e esse dispositivo se aplica, por exemplo, quando o auditor requer esses arquivos impressos, isto é, em papel, o que é diferente de o auditor continuar a requerer esse documento em CD, mas em mídia completamente diversa.

Defende que não se pode apenar o contribuinte impondo obrigações absurdas e impossíveis, pois dessa forma estar-se-ia condenando a fiscalizada à penalização, razão pela qual o CC expressamente estabeleceu que são inexistentes as condições impossíveis, nos termos do art. 124, do citado diploma legal.

Transcreve o § 3º, do art. 48, da IN 971/09, para demonstrar que fica a critério da empresa a escolha da forma utilizada para armazenar os dados, competindo-lhe manter esta escrituração à disposição da RFB pelo período do prazo decadencial.

Entende que, na remota possibilidade de se manter o auto por descumprimento alguma obrigação relativa à manutenção da escrituração contábil digital, tal fato foi relevado pela fiscalização quando solicitou e utilizou os livros em meio físico.

Finaliza requerendo que seja reconhecida a nulidade do auto de infração ou, se assim não se entender, que seja reformada a decisão de primeira instância e julgado improcedente o presente AINF, pelos fatos e fundamentos expostos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise dos autos, verifica-se que o AI foi lavrado por ter a empresa apresentado arquivos digitais das folhas de pagamento com omissão ou incorreção.

Pelo descumprimento da obrigação acessória descrita, a autoridade autuante aplicou penalidade com fundamento no art.12, inciso II e parágrafo único, da Lei 8.218/91.

Porém, verifica-se que, no âmbito das contribuições previdenciárias, há penalidade específica para a apresentação de documentos que não atendem as formalidades exigidas, ou que contenham incorreções ou omissões.

De fato, a Lei 8.212/91, que é a lei específica que veio tratar sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio, estabelece, em seu art. 32, inciso III, que:

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

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.”

E, nos termos do art. 92 do mesmo diploma legal, 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.

Cumprindo seu papel regulamentador, o Decreto 3.048/99, em seu art. 283, inc. II, alínea “j”, veio dispor que:

“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 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)*

Assim, entendo que, em se tratando de contribuições previdenciárias, não há qualquer razão para se aplicar a penalidade prevista na Lei 8.218/91, uma vez que existe legislação específica que trata da matéria.

Ademais, o art. 112, do CTN, determina que:

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.

Assim, entendo que, no caso do Auto de Infração ora discutido, deveria ter sido observado o disposto na Lei 8.212/91, c/c art. 282, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, por se tratarem de normas legais específicas para as contribuições previdenciárias.

Portanto, há de ser julgada NULA a presente autuação, em virtude da ocorrência de VÍCIO de natureza formal e de caráter insanável, sem prejuízo da aplicação da penalidade administrativa de forma correta, caso a fiscalização entenda cabível.

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de CONHECER DO RECURSO e ANULAR o Auto de Infração, por vício formal.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NATUREZA MATERIAL DO VÍCIO.

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, podemos identificar os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Os vícios de forma, a seu turno, consistem “na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato”. Diversamente, os vícios quanto ao motivo são verificados quando “a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido”.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem acolhido tal entendimento:

Acórdão nº 10249047 do Processo 13709002025200110

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VÍCIO MATERIAL - A falta da adequada descrição da matéria tributária, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas torna nulo o ato administrativo de lançamento e, em conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Preliminar acolhida.

É esse exatamente o caso dos autos, tendo em vista que a Relatora apontou que os fatos ensejariam penalidade diversa da que foi aplicada. Assim, não é possível qualificarmos o vício do caso em análise como formal.

Logo o presente lançamento padece de vício material.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Declaração de Voto

Leonardo Henrique Pires Lopes

Da omissão ou incorreção da folha de pagamento em meio eletrônico

No caso em tela, foi observado que a ora Recorrente apresentou folha de pagamento no âmbito digital de forma divergente com o que consta na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP, conforme exposto no Relatório.

O contribuinte, por sua vez, alega que os valores em questão não configuram contribuição previdenciária, uma vez que não possuem natureza salarial.

O fisco considerou que tal conduta infringiu o texto do art. 11, §§3º e 4, aplicando-se, portanto, a penalidade prevista no art. 12, II e parágrafo único da Lei nº 8.218/1991, abaixo colacionados:

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.

(...).

§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.

§4º Os atos a que se refere o § 3o poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

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

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.

(...).

Ocorre que este entendimento não deve prosperar.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 27/11/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 08/08/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 06/08/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/08/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 01/08/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 13/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

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 poderia ser aplicada com base nesta, se houvesse previsão legislativa para tanto.

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 Recorrente, 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 vergaste em vício material, por ausência de fundamentação na imputação da penalidade, pelo que deve ser anulada a autuação.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Com efeito, o equívoco gerado pela autuação fiscal na fundamentação jurídica diferente daquela aplicável à espécie, gera nulidade do auto de infração. Maior ainda é a dificuldade causada para o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório, haja vista que o documento lavrado de forma deficiente gerou sérias dúvidas quando a sua legalidade.

2. E o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 assevera que “são nulos: (...) II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. De maneira, que a nulidade há que ser declarada de ofício, com o objetivo precípuo de assegurar a plena certeza do crédito tributário.

3. No que diz respeito à conceituação do vício, se formal ou material, opto pelo material, considerando que, nos exatos termos do artigo 142 do CTN, compete à autoridade administrativa “propor a aplicação da penalidade cabível”. Em havendo aplicação de penalidade diversa daquela estabelecida pela legislação previdenciária, portanto equivocada, o vício atinge o auto de infração em sua própria origem.

4. *In casu*, aumenta a minha posição em conceituar o vício na forma material, o fato de a falha aqui apontada dizer respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos burocráticos exigidos ao lançamento fiscal.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes