



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.722788/2017-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.093 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de agosto de 2020
Recorrente ESCRITÓRIO TÉCNICO CONTÁBIL ETECON LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ENTREGA DA GFIP. FORMA. PRAZO. CONDIÇÕES. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP.

As empresas também são obrigadas a declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

As GFIP's devem ser transmitidas até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social, sendo que nas hipóteses em que as referidas declarações são transmitidas com atraso, as empresas sujeitar-se-ão à aplicação das multas previstas na legislação de regência.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

As obrigações acessórias decorrem diretamente da legislação tributária e são realizadas no interesse da administração fiscal, de modo que sua observância independe da existência da obrigação principal correlata.

Ainda que o contribuinte cumpra com as suas respectivas obrigações principais de pagar tributos não estará livre ou desobrigado de cumprir com as obrigações acessórias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV e parágrafo 9º da Lei n. 8.212/91, porquanto a empresa autuada teria apresentado a GFIP's das competências de 01.2012 a 13.2012 fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada a multa prescrita no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, a qual restou fixada em R\$ 6.500,00 (fls. 54).

A empresa foi devidamente notificada da autuação através do Edital Eletrônico n. 002083360 (fls. 57) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/3, alegando, em síntese, (i) que admitiu, entre 01.11.2011 a 30.11.2011, e a título de experiência, a ex-funcionária Maria Silvana Nobre de Lima como escrituária chefe e pagava-lhe o salário de R\$ 545,00, (ii) que inexistia qualquer débito tributário seu perante a Receita Federal, bem assim que (iii) figurava no polo passivo de processo em tramitação perante a Receita Federal, o qual, por equívoco, tinha por objeto a cobrança de encargos sociais relativos à Previdência Social, sendo que tal processo encontrava-se na iminência de ser cancelado, de modo que a presente autuação também deveria ser anulada, e, por fim, (iv) que em face da inexistência de irregularidades em relação ao vínculo empregatício entre empregador e empregado, inexistia, também, quaisquer débitos tributários federal ou estadual.

Com base em tais alegações, a empresa requereu a procedência da impugnação e o cancelamento do Auto de Infração.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 61/64, a 8ª Turma da DRJ de Belo Horizonte - MG entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“Nesse ponto, ainda que o contribuinte tenha agido com boa-fé, ou ainda que existam situações que pudessem justificar o atraso na entrega da declaração, tem-se que não haveria como afastar a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória legalmente prevista.

Alega a defesa que no período do débito não havia vínculo empregatício com a segurada empregada Maria Silvana Nobre de Lima, pois o seu vínculo ocorreu somente no período de 01/11/2011 a 30/11/2011, além de que o salário pactuado foi de R\$545,00 e não R\$3.000,00 como consta nas GFIP apresentadas em atraso.

Contudo as cópias da CTPS juntadas aos autos apresentam informações contraditórias às alegações da defesa, conforme segue:

A cópia da página da CTPS relativa ao contrato de trabalho (fl. 10) apresenta o salário de R\$ 3.000,00 e não R\$ 545,00, como alega a defesa.

A cópia da página da CTPS relativa às alterações de salário (fl. 11), apresenta alteração de salário em 01/03/2013 no valor de R\$ 6.780,00, exatamente como consta na GFIP de 03/2013, conforme consulta ao sistema informatizado da RFB. Verifica-se também

nesta mesma página da CTPS que constam alterações salariais para a segurada empregada em questão referente a contratos de trabalho com o Impugnante em 1991, 1993 e 1995, o que demonstra a existência de outros contratos de trabalho além do alegado pela defesa. Assim, diante de todos os fatos narrados, não é crível que uma trabalhadora seja contratada para um período de experiência de 30 dias e seja demitida por não atender aos requisitos necessários para a vaga de "auxiliar de escritório" (fl. 11) ou "escriturária chefe" (fl. 10), tendo, como visto, longo período de prestação de serviços ao Impugnante.

Importante registrar ainda que, no período em que a segurada foi contratada com o alegado cargo de "escriturária chefe", com o salário de R\$3.000,00 e, posteriormente R\$ 6.780,00 (como consta na CTPS - alterações de salário e nas GFIP a partir de 03/2013), esta era a única empregada declarada em GFIP.

Assim, diante de todas as inconsistências nas informações prestadas pelo contribuinte e considerando que as GFIP com a referida segurada empregada com salário de R\$3.000,00 e R\$6.780,00 foram transmitidas para o período de 12/2011 a 01/2014, não há como acatar a sua argumentação e o seu pedido de exclusão da multa, que, repisa-se, foi aplicada de acordo com a legislação que rege a matéria."

Na sequência, a autoridade fiscal tentou intimar a empresa da decisão de 1ª instância por via postal, todavia o Aviso de Recebimento – AR retornou com a informação de que a empresa havia mudado de endereço (fls. 65), daí por que a autoridade entendeu pela publicação do Edital Eletrônico n. 006250587 (fls. 67). A empresa acabou sendo devidamente notificada do resultado da decisão em 28.11.2019 e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 71/73, protocolado em 12.12.2019, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observe, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

- (i) Que, na qualidade de entidade jurídica de direito privado, admitiu, entre 01.11.2011 a 30.11.2011, e a título de experiência, a ex-funcionário *Maria Silvava Nobre de Lima* como escriturária chefe, cujo salário era de 545,00, não havendo motivo que ensejasse a aplicação da multa, vez que cumpriu o dispositivo legal constante em Lei que regulamentava a legislação trabalhista;
- (ii) Que a autoridade fiscal desconhece a existência do instituto do contrato de experiência, sendo que o artigo 445 da CLT dispõe que “o contrato de trabalho por prazo determinado não poderá ser estipulado por mais de 2 (dois) anos, observada a regra do artigo 451”, bem assim que “o contrato de experiência não poderá exceder de 90 (noventa) dias”;

- (iii) Que o contrato de experiência é uma modalidade do contrato por prazo determinado, que tem por finalidade verificar se o funcionário tem aptidão para exercer a função para a qual foi contratado; e
- (iv) Que inexistente qualquer débito tributário de multa infracional junto à Receita Federal.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer o cancelamento ou anulação do suposto débito e/ou da multa aplicada, uma vez que a infração é totalmente descabida, já que inexistente qualquer vínculo empregatício com a ex-funcionária Maria Silvana Nobre de Lima.

Passemos, então, ao exame das alegações propriamente formuladas.

Do objeto da autuação fiscal e do atraso na entrega das GFIP's

O Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária é principal ou acessória e que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, enquanto que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, realizadas no interesse da fiscalização tributária. Veja-se:

“Lei n. 5.172/66

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

Pelo que se pode observar, quando o Código fala em obrigação principal está se referindo à obrigação de pagar o tributo, à obrigação tributária de dar, a qual, aliás, revela-se como obrigação de caráter patrimonial ou pecuniário. Ao lado da obrigação de *dar* ou de pagar o tributo, o Código elenca as obrigações acessórias. As obrigações acessórias têm como objeto um *fazer*, um *não fazer* ou um *tolerar* alguma coisa, diferente, obviamente, da conduta de levar dinheiro aos cofres públicos.

No campo das obrigações tributárias acessórias, existe aquela em que a empresa é obrigada a declarar na forma, prazo e condições os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS. Confira-se:

“Lei n. 8.212/91

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores

devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.”

Com efeito, se a empresa não apresenta a GFIP ou não o faz no prazo estabelecido na legislação de regência ou, ainda, de acordo com as condições pré-estabelecidas, decerto que estará por descumprir a obrigação acessória constante no artigo 32, inciso IV da Lei n. 8.212/91 e, portanto, sujeitar-se-á à aplicação das penalidades tributárias cabíveis. É aí que entra a aplicação da multa constante do artigo 32-A da referida Lei n. 8.212/91, o qual prescreve que aquele que deixar de apresentar a GFIP na forma, prazo e condições pré-fixadas sujeitar-se-á à aplicação de multas, conforme se pode observar da norma transcrita abaixo:

“Lei n. 8.212/91

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Consoante dispõe o item 3 – Quem deve recolher e informar – do Capítulo I – Orientações Gerais – do *Manual GFIP/SEFIP 8.4.*, as pessoas físicas e jurídicas e os contribuintes equiparados a empresa sujeitos ao recolhimento do FGTS devem apresentar declarações GFIP’s e ainda que não haja recolhimento para o FGTS. É ver-se:

“Manual GFIP/SEFIP 8.4

[...]

2 - QUEM DEVE RECOLHER E INFORMAR

Devem recolher e informar a GFIP/SEFIP as pessoas físicas ou jurídicas e os contribuintes equiparados a empresa sujeitos ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a Lei nº 8.036, de 11/05/1990, e legislação posterior, bem como à prestação

de informações à Previdência Social, conforme disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, e alterações posteriores.

Ainda que não haja recolhimento para o FGTS, é necessária a informação de todos os dados cadastrais e financeiros para a Previdência Social e para o FGTS.

[...]

Caso não haja o recolhimento para o FGTS, o empregador doméstico fica dispensado da entrega da GFIP/SEFIP apenas com informações declaratórias.

A prestação das informações, a transmissão do arquivo NRA.SFP, bem como os recolhimentos para o FGTS são de inteira responsabilidade do empregador/contribuinte.”

A empresa é obrigada a apresentar as GFIP's mesmo nas hipóteses em que não possua funcionários, de acordo com o que estabelece o item 4 – O que deve ser informado – do Capítulo I – Orientações gerais – do referido *Manual GFIP/SEFIP 8.4.*:

“Manual GFIP/SEFIP 8.4

[...]

4 - O QUE DEVE SER INFORMADO

a) Dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras.

b) Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo:

- remunerações dos trabalhadores;
- comercialização da produção;
- receita de espetáculos desportivos/patrocínio;

c) Outras informações:

- movimentação de trabalhador (afastamentos e retornos);
- salário-família; salário-maternidade;
- compensação; retenção sobre nota fiscal/fatura;
- exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos;
- valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso, código 650).

5 – AUSÊNCIA DE FATO GERADOR (SEM MOVIMENTO)

Inexistindo recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social, o empregador/contribuinte deve transmitir pelo Conectividade Social um arquivo SEFIPCR.SFP com indicativo de ausência de fato gerador (sem movimento) (...).

[...]

Devem apresentar GFIP/SEFIP com o indicativo de ausência de fato gerador:

a) as empresas que, mesmo em atividade, não tiverem fatos geradores a declarar à Previdência Social ou FGTS a recolher, nem sofreram retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei 9.711/98);

b) todas as empresas cujos números de inscrição (CNPJ e CEI) não estejam devidamente encerrados junto à Previdência Social, como por exemplo, firma individual, obras de construção civil, produtor rural ou contribuinte individual com segurados que lhe tenham prestado serviço, caso estejam com suas atividades paralisadas;

c) as empresas que, em 01/1999, estavam com suas atividades paralisadas ou sem fatos geradores relativos ao FGTS e à Previdência Social.

d) o MEI quando houver ausência de fato gerador (sem movimento) na competência subsequente àquela para a qual entregou GFIP com fatos geradores.”

Pelo que se pode observar, ainda que não possua empregados e não haja recolhimento para o FGTS, a empresa estará obrigada a entregar as GFIP's contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social. Além do mais, a empresa também está obrigada a transmitir as referidas declarações à Previdência Social mesmo nas hipóteses em que inexistam recolhimento ao FGTS ou inexistam informações à Previdência, sendo que aí a empresa deverá transmitir um arquivo pelo Conectividade Social com indicativo de ausência de fato gerador (sem movimento).

A propósito, o próprio artigo 32, inciso IV da Lei , 8.212/91 dispõe que as GFIP's devem ser apresentadas ou transmitidas dentro de determinado prazo fixado pela legislação de regência. E, aí, o item 6 – Prazo para entregar e recolher – do Capítulo I – Orientações gerais – do *Manual SEFIP/GFIP 8.4* dispõe que tais declarações devem ser transmitidas até o 7º (sétimo) dia do mês seguinte ao mês de competência. Confira-se:

“Manual GFIP/SEFIP 8.4

[...]

6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

- a) recolhimentos devidos ao FGTS e informações à Previdência Social;
- b) apenas recolhimentos devidos ao FGTS;
- c) apenas informações à Previdência Social.

O arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência.

NOTA:

1. No caso de recolhimento ao FGTS o arquivo NRA.SFP deve ser transmitido com antecedência mínima de dois dias úteis da data de recolhimento.”

A rigor, note-se que a construção dessa linha de fundamentação foi realizada com o intuito de deixar claro que a presente atuação tem por objeto o atraso na entrega das GFIP's das competências de 01.2012 a 13.2012 (fls. 54) e, portanto, não tem qualquer relação com o suposto contrato de experiência firmado entre a empresa recorrente e a Sra. Maria Silvana Nobre de Lima. Aliás, todas as GFIP's objeto da atuação foram transmitidas no mesmo dia 18.02.2014, conforme se pode observar dos *Protocolos de Envio de Arquivos Conectividade Social* juntados

às fls. 17 e 20/52, quando, nos termos da legislação de regência, a empresa recorrente deveria ter apresentado cada uma das GFIP's até o 7º dia do mês seguinte ao mês de competência.

Reafirme-se, portanto, que a multa aqui discutida tem por objeto o atraso na entrega das GFIP's das competências de 01.2012 a 13.2012. E, de fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

A multa aqui analisada foi aplicada com base no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, restando-se perceber, pois, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

E ainda que assim não fosse, note-se que a autoridade judicante de 1ª instância já havia disposto corretamente que as informações levantadas pela empresa ora recorrente eram contraditórias e um tanto inconsistentes, conforme se pode verificar dos trechos transcritos abaixo:

“Alega a defesa que no período do débito não havia vínculo empregatício com a segurada empregada Maria Silvana Nobre de Lima, pois o seu vínculo ocorreu somente no período de 01/11/2011 a 30/11/2011, além de que o salário pactuado foi de R\$545,00 e não R\$3.000,00 como consta nas GFIP apresentadas em atraso.

Contudo as cópias da CTPS juntadas aos autos apresentam informações contraditórias às alegações da defesa, conforme segue:

A cópia da página da CTPS relativa ao contrato de trabalho (fl. 10) apresenta o salário de R\$ 3.000,00 e não R\$ 545,00, como alega a defesa.

A cópia da página da CTPS relativa às alterações de salário (fl. 11), apresenta alteração de salário em 01/03/2013 no valor de R\$ 6.780,00, exatamente como consta na GFIP de 03/2013, conforme consulta ao sistema informatizado da RFB. Verifica-se também nesta mesma página da CTPS que constam alterações salariais para a segurada empregada em questão referente a contratos de trabalho com o Impugnante em 1991, 1993 e 1995, o que demonstra a existência de outros contratos de trabalho além do alegado pela defesa. Assim, diante de todos os fatos narrados, não é crível que uma trabalhadora seja contratada para um período de experiência de 30 dias e seja demitida por não atender aos requisitos necessários para a vaga de "auxiliar de escritório" (fl. 11) ou "escriturária chefe" (fl. 10), tendo, como visto, longo período de prestação de serviços ao Impugnante.

Importante registrar ainda que, no período em que a segurada foi contratada com o alegado cargo de "escriturária chefe", com o salário de R\$3.000,00 e, posteriormente R\$ 6.780,00 (como consta na CTPS - alterações de salário e nas GFIP a partir de 03/2013), esta era a única empregada declarada em GFIP.

Assim, diante de todas as inconsistências nas informações prestadas pelo contribuinte e considerando que as GFIP com a referida segurada empregada com salário de R\$3.000,00 e R\$6.780,00 foram transmitidas para o período de 12/2011 a 01/2014, não há como acatar a sua argumentação e o seu pedido de exclusão da multa, que, repisa-se, foi aplicada de acordo com a legislação que rege a matéria.”

De todo modo, o que deve restar claro é que as alegações da empresa recorrente acerca do suposto contrato de experiência firmado com a Sra. *Maria Silvana Nobre de Lima* não

tem qualquer relação com o objeto da presente autuação fiscal, que, a rigor, foi lavrada, de forma acertada, em decorrência do atraso na entrega das GFIP's, nos termos do que dispõe o artigo 32-A da Lei n. 8.212/91. Por essas razões é que as alegações da empresa recorrente nesse ponto não devem ser acolhidas.

Em senda conclusiva, destaque-se, ainda, que a alegação de que inexistente qualquer débito tributário de multa infracional junto à Receita Federal é de todo irrelevante. Conforme afirmei inicialmente, as obrigações tributárias são principais ou acessórias, de acordo com o artigo 113 do Código Tributário Nacional, de modo que enquanto as obrigações principais dizem respeito às obrigações de pagar o tributo, as obrigações acessórias têm como objeto um *fazer*, um *não fazer* ou um *tolerar* alguma coisa.

O ponto que deve ser aqui destacado é que a natureza acessória não deve ser compreendida no sentido de ligação a determinada obrigação outra da qual dependa. Por isso mesmo que a obrigação acessória subsiste ainda quando a obrigação principal de pagar tributo à qual se liga ou parece ligar-se imediatamente é inexistente em face de imunidade, não incidência ou de isenção tributária. O caráter da *acessoriedade* há de ser entendido, portanto, no sentido próprio que tem a obrigação no campo do Direito Tributário. *Acessoriedade* no sentido de se tratar de uma obrigação que é instrumento da outra, quer dizer, que apenas existe para instrumentalizá-la¹. É nesse sentido que dispõe Luciano Amaro²:

“A acessoriedade da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias *acessórias* (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc.”

Celso Ribeiro Bastos³ também tem se manifestado de igual modo:

“A obrigação acessória é uma normatividade auxiliar que torna possível a realização da principal. É acessória no sentido de que desempenha um papel auxiliar. Não se quer dizer com essa denominação que a obrigação acessória esteja subordinada ou mesmo dependente da principal. A obrigação acessória visa a fiscalização de tributos, objetivando o pagamento destes (obrigação principal). Note-se que ela é fundamental para a efetivação do pagamento do tributo. Sem a obrigação acessória, o Poder Público não teria meios de exigir o tributo. São tidas por obrigações acessórias, também denominadas formais ou instrumentais: a emissão de notas, escrituração de livros etc.”

De fato, a obrigação acessória de “X” não supõe que “X” (ou “Y”) possua, necessariamente, alguma obrigação principal, bastando, para tanto, que haja a *probabilidade* de existir obrigação principal de “X” ou de “Y”. Mas não se dispensa essa probabilidade, já que as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apeladas de “acessórias”. E muito

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 289-290.

² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

³ BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 7. ED. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181.

embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais, não obstante se alinhem, em grande número de situações, com uma obrigação principal efetiva⁴.

As obrigações acessórias decorrem diretamente da legislação tributária e são realizadas no interesse da administração fiscal, de modo que sua observância independe da existência da obrigação principal correlata. É por isso mesmo que ainda que o contribuinte cumpra com as suas respectivas obrigações principais de pagar tributos não estará livre ou desobrigado de cumprir com as obrigações acessórias de, por exemplo, emitir documentos fiscais, escriturar livros ou mesmo apresentar GFIPs na forma, prazo e condições tais quais previstos na legislação de regência, conforme bem preceitua o artigo 32, inciso IV da Lei n. 8.212/91.

Por fim, o que deve restar claro é que as obrigações acessórias são autônomas e subsistem ainda que a obrigação principal de pagar tributo inexistia ou tenha sido cumprida. Com efeito, entendo que as alegações da empresa recorrente também aqui não devem ser acolhidas.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.