



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

Processo n° 10530.003425/2008-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-001.002 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 29 de setembro de 2011.
Matéria CP: AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL.
Recorrente CAMPELO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Data do fato gerador: 30/09/2008

OBRIGAÇÕES INSTRUMENTAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Com a inconstitucionalidade dos artigos 25, i e ii, combinado com o art. 30, iv, da lei n. 8.212-1991, com a redação da lei n. 8540-1992 e posteriores declarada pelo Supremo Tribunal Federal, nos Recursos Extraordinários ns. 596.177/RS e 363.852/MG, conforme o art. 62 e 62-A, do Regimento Interno do CARF/MF, torna-se obrigatório o alinhamento ao seu entendimento, bem como justificável o afastamento da aplicação do disposto dos dispositivos questionados, que tornam indevida a cobrança da obrigação principal como núcleo do antecedente concreto da norma tributária de obrigação instrumental.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto vista vencedor do Redator Gustavo Vettorato.

(Assinado digitalmente).

Helton Carlos Praia de Lima. -Presidente

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira. – Relator

(Assinado digitalmente).

Gustavo Vettorato - Redator.

Processo nº 10530.003425/2008-00
Acórdão n.º **2803-001.002**

S2-TE03
Fl. 205

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Carolina Siqueira Monteiro Andrade, Oséas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Gustavo Vettorato.

Relatório

O presente Auto de Infração – AI – DEBCAD 37.147.881-2 - CFL.34, deixar de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma, discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, com período de apuração de 01/2004 a 12/2004, conforme Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF, de fls. 08 a 10, objetiva a aplicação de penalidade por infração a dever instrumental, determinado por lei.

O sujeito passivo foi cientificado da autuação, em 24/10/2008 conforme AR, de fls. 109.

O contribuinte apresentou sua defesa/impugnação, em 19/11/2008, conforme, fls. 112.

A impugnação foi juntada aos autos, as fls. 112 a 131, sendo acompanhada pelos documentos, de fls. 132 a 159.

A defesa foi considerada tempestiva, fls. 161.

O órgão julgador de primeiro grau emitiu o Acórdão Nº 15-21.873 - 5ª Turma DRJ/SDR, fls. 164 a 166, em 03/12/2009. No qual o lançamento foi considerado procedente.

O contribuinte tomou conhecimento desse decisório, em 19/01/2010, AR, fls. 168.

Irresignado o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário, em 09/02/2010, conforme, fls. 169. O Recurso foi juntado, as fls. 169 a 190, sendo as razões recursais assim resumidas.

- Que a relatora da 5ª Turma da DRJ/SDR partiu de premissa errada ao dizer que a matéria deste auto não faz parte do MS 199933000070341/BA;
- Que a recorrente só compre as peles e couros de pessoas físicas comerciantes ou intermediários e não de produtores rurais;
- Que o ponto central da questão é determinar se é necessário ou não registrar na contabilidade a aquisição de peles e couros de pessoas físicas produtores como se fossem produtores rurais;
- Que o acessório deve seguir o principal, uma vez que o principal estava com a exigibilidade suspensa pela liminar em MS, não há razão para exigir o acessório;

- Que a decisão judicial suspendeu a exigibilidade do crédito e que em razão disto o agente autuante não poderia ter lançado o crédito até porque a decisão judicial pende de julgamento no TRF1;
- Que em face do artigo 63, § 2º da lei 9.430/1996 não caberia a exigência de multa de ofício;
- Que a recorrente só adquire peles e couros de comerciante intermediários e não de produtores rurais e que a sistemática de aquisição deste produtos é conhecimento público;
- Que na maioria da vezes as peles e couros não são adquiridos de produtores, mas sim de intermediários daí a emissão de notas fiscais avulsas e o recolhimento do ICMS;
- Que anteriormente a 09/1997 não havia previsão legal para tal cobrança e assim já tinham decidido o TRF5 e o TFR;
- Que a partir de 09/1997 a contribuição é inexigível por conta da inconstitucionalidade da MP 1.523-9/1997, uma vez que a CF/88 não traz a revenda como hipótese de incidência, devendo, ainda, por ser nova fonte de custeio ser introduzida por lei complementar, ser não cumulativa, não ter base de cálculo ou fato gerador de outros impostos já previstos;
- Que a exação não pode subsistir em face da sentença proferida no processo 1999.33.00.007034-1, que declarou a exigência inconstitucional e concedeu a segurança, em decorrência de peles e couros comprados de comerciante e intermediários não produtores rurais;
- Finaliza pedindo: a) a procedência do recurso; b) anulação integral do DEBCAD 37.147.881-2; c) desconstituição do crédito.

O recurso foi considerado tempestivo, fls. 191.

Os autos subiram ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – CARF/MF, fls. 191, nos termos da MP449/2008 convertida na Lei 11.941/2009.

As autos do recurso foram requisitados pelo Agente da ARF/JUÁ/BA, fls. 192, a fim de atender solicitação da PFN/BA decorrente de determinação judicial, conforme fls. 192 a 201.

O autos foram devolvidos, conforme despacho, de fls. 202.

Retornaram os autos a este órgão, conforme despacho de, fls. 203.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo de Oliveira - Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, em 09/02/2010, conforme, fls. 169, uma vez que o contribuinte foi cientificado da decisão de primeiro grau, em 19/01/2010, AR, fls 168.

A tempestividade do recurso foi reconhecida.

Não assiste razão ao contribuinte quando diz que a Relatora da 5ª Turma da DRJ/SDR partiu de premissa equivocada ao dizer que a situação deste AI não se enquadra na situação do processo judicial MS 199933000070341/BA.

A I. Relatora deixou bem claro que a sentença judicial, acostada as autos pela recorrente, fls. 149 a 153, ressalva a hipótese de compra de produtos rurais adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, pela recorrente. O fato desta alegar que só adquire produtos rurais peles e couros de terceiros comerciante ou intermediários e não de produtores rurais é questão de prova e não de mera alegação.

O agente fiscal autuante deixou claro em seu Relatório Fiscal da Infração - REFISC, de fls. 07, que a fiscalizada registra em sua contabilidade as compras de produtos rurais de forma que não se pode separar as realizadas junto aos produtores rurais e as realizadas junto as terceiros, comerciante e intermediários, conforme trecho a seguir transcrito.

*2. Os livros contábeis apresentados pela empresa de 2004, demonstra que o contribuinte registrou as compras de produtos rurais de maneira imprecisa, visto que não existe título próprio na contabilidade que especifique **quando tais operações referem-se a produtores rurais pessoa física, sujeito a contribuição previdenciária;***

(grifo nosso)

A própria recorrente no item 22 de seu recurso admite que na maioria das vezes adquire os produtos de terceiros e que esta é a realidade do mercado, mas e na minoria das vezes, de que adquire os produtos rurais? Será que nestas vezes adquire de produtores rurais? E se os faz, porque não discrimina na contabilidade tal situação?

A escrituração da empresa deve registrar todos os acontecimentos relacionados com a gestão da entidade, respeitando as suas regra e técnicas, nos termos da legislação específica.

A Lei 8.212/91 em seu artigo 32, II, c/c o artigo 225, II, §§ 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social – RPS, apenso ao Decreto 3.048/99 exigem de forma cristalina que os registros sejam feitos de forma individualizada e identificada, quando ser referir a contribuição previdenciária. Assim, quando a empresa compra peles e couros de

produtores rurais, ainda, que só as vezes, como ela própria reconhece, neste momento tem ela que discriminar em sua contabilidade tal situação.

Entendo que o fato do decisão em MS afastar a exigência do principal em relação a compra de matéria prima de terceiros comerciantes e intermediários em nada afeta este auto.

A uma, porque a sanção aqui encartada decorre da não discriminação em títulos próprios da contabilidade de situações que envolvam contribuição previdenciária, o que a sentença do MS não afasta pelo contrário ressalva.

A duas, porque o fato gerador do dever instrumental nada tem a ver com o fato gerador da obrigação principal. É perfeitamente possível v.g que o contribuinte recolha toda a contribuição do mês, mas deixe de declarar determinado valor em GFIP. Desta forma, não haverá notificação a ser lançada, pois todo o principal foi recolhido. Mas isto não impede que o fisco lance o Auto de Infração em razão do não cumprimento do dever instrumental, pois efetivamente no exemplo sob comento não houve a declaração como determinada em lei, tendo as duas situações existências distintas.

A três, porque a relação de acessoriedade entre o tributo e a sanção na seara tributária é diferente da relação de acessoriedade no direito privado. Para se configurar isto basta ver que é possível a existência de obrigação acessória – dever instrumental – sem a existência do tributo, conforme artigo 175, parágrafo único, da Lei 5.172/66.

Artigo 175-...

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente

A quatro, porque a doutrina entende em matéria de obrigação acessória na seara tributária, o que segue:

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA:

As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo.

Estas obrigações não estão relacionadas, no sentido de dependência, com uma determinada obrigação principal, podendo existir independentemente desta. Servem para viabilizar o cumprimento de possíveis obrigações principais de outros tributos, como por exemplo, na emissão de uma nota fiscal de uma operação isenta de ICMS, é exigida a emissão porque se presta para controlar contabilmente sua receita para repercussão em outros tributos, como as contribuições ao PIS e a COFINS e para o Imposto de Renda e a CSLL.

Esta independência e a questão terminológica de obrigação gera conflitos doutrinários dos civilistas em face do Código Tributário Nacional, pois em Direito Tributário esta obrigação

nem sempre é acessória seguindo caminho diverso da obrigação principal, contrariando a regra civilista "accessorium sequitur suum principale".

*Assim, deve ser distinguido o termo obrigação acessória na concepção da doutrina privatista, da obrigação acessória do Código Tributário Nacional. Na primeira é sustentado que as obrigações acessórias são meros deveres administrativos e não obrigações propriamente ditas no sentido jurídico, pelo fato de que toda obrigação tem repercussão no patrimônio, ou seja, tem conteúdo patrimonial; além de alegarem não ser a obrigação acessória, acessória, pois, **no direito tributário, podem vir a existir independentemente da obrigação principal.***

Kiyoshi Harada [10] sobre a autonomia entre a obrigação tributária e a obrigação civil diz que "a obrigação tributária tem suas peculiaridades que lhe asseguram a autonomia. Tem como causa, invariavelmente, a lei e não a convergência de vontades, essencial na obrigação de natureza civil. A obrigação tributária é sempre 'ex lege'. Vale acrescentar que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, abrangendo assim normas infralegais, como os decretos, com o intuito de regulamentar as leis instituidoras dos tributos pelos entes federados.¹

(grifos e distinções do original, negritos meus).

XX

*A impropriedade da locução pode ser verificada a partir da sua abrangência. Como imposições de um fazer ou de um não-fazer, **não podem caracterizar uma obrigação, porque são despidas de conteúdo de cunho patrimonial, motivo pelo qual não podem ser tomadas como "obrigações" em sentido estrito, de acordo com as lições da teoria geral do direito. Ademais, o adjetivo "acessórias" representa um equívoco incorrido pelo legislador, por serem verdadeiros deveres, nem serem são acessórias porque a Administração Tributária fará uso do cumprimento dos deveres impostos aos contribuintes para aferir se houve ou não a concreção da hipótese de incidência da norma de tributação.***

*No caso da comprovação da não ocorrência do fato jurídico tributário e a não instauração do vínculo obrigacional (obrigação tributária principal), **diversos deveres foram cumpridos (entrega de documentos, preenchimentos de guias, declarações, etc.), mas nenhuma relação jurídica de cunho patrimonial se instaurou. Então como afirmar serem de natureza acessória?***

Portanto, as impropriamente denominadas pelo Código Tributário Nacional de "obrigações acessórias" são vínculos jurídicos que não apresentam cunho patrimonial e têm caráter

¹ Cristiano V. Fernandes Busto
Advogado, Técnico em Contabilidade e Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana MACKENZIE

*instrumental, cujo objetivo é assegurar a efetividade da arrecadação e a fiscalização dos tributos, por isso devem ser chamadas de deveres instrumentais, isto é, comportamentos realizados pelo contribuinte no sentido de auxiliar a administração fiscal-tributária.*²

A cinco, porque no presente caso foi a recorrente atuada em decorrência de não discriminar em sua contabilidade as compras efetuadas a produtores rurais, pois a própria recorrente admite que faz compras a essas pessoas, assim, deve separar em sua contabilidade tais eventos.

As notas fiscais avulsas, de fls.158 e 159, respectivamente, N.ºs 524.760 (Glauter Adriano Azevedo Silva – comp. 04/2004) e 496.086 (Silvanido Araújo de O comp. 04/2004) nem consta lançadas nas cópias dos livros fiscais acostados, as fls.38 a 107, Livro Razão mês 01/2004 a 03/2004 – Conta Contábil 2275 – 1.13.21.0002, sendo que esta mesma conta registra o nome de diversas outras pessoas, não sendo possível da forma que foi lançado dizer que é e quem não é produtor rural.

Assiste razão ao contribuinte quando diz que a decisão judicial suspendeu a exigibilidade do crédito. Porém não assiste razão ao dizer que o crédito não poderia ser lançado, pois o agente autuante o fez em razão de produtores rurais pessoas físicas, como bem deixou claro em passagem de seu REFISC supramencionada.

Nos termos da legislação de regência toda vez que o fisco faz um lançamento de ofício, pois o contribuinte não o fez de vontade própria, deve o fisco promover a exigência de multa de ofício – artigo 37, *caput*, da CF/88 c/c o artigo 142, parágrafo único, da Lei 5.172/66 c/c o artigo 44, I, da Lei 9.430/96. Porém está não é a questão central por estarmos tratando de Auto de Infração de Obrigação Acessória o seu valor é fixo, ou seja, não se exige multa de ofício, multa de mora, multa isolada, juros moratórios, isto é, não há nenhum tipo de acréscimos e para tanto basta observar que a multa aplicada foi de R\$ 12.548,77 (multa básica) Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, de 07, e compará-lo com o valor constante, as fls.01, 111, que são idênticos.

A sistemática de exação anterior a 09/1997 não interessa ao deslinde deste AI, uma vez que nele só se está exigindo crédito do ano de 2004.

As questões de constitucionalidade argüidas pela recorrente não serão objeto de análise por parte deste Conselheiro, independentemente, de minha possível pessoal, ante as vedações abaixo transcritas.

RICARF

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

² Rocha, Juliana Ferreira Pinto
Advogada em São Paulo e Mestranda em Direito Tributário pela PUC/SP

Entretanto, no presente caso tais argumentações são despiciendas, pois o que está sendo exigido e multa em razão do descumprimento de dever instrumental de discriminar na contabilidade as aquisições de matérias primas de produtores rurais e não de comerciantes pessoas físicas ou intermediários.

A declaração de inexigibilidade do crédito tributária exarado na sentença do MS diz respeito exclusivamente a produtos adquiridos de comerciante pessoa física e intermediários, mas não afasta a exação em razão de produtores rurais, que foi objeto do presente lançamento, uma vez que o contribuinte não vez prova de que todas aqueles pessoas físicas listadas em sua contabilidade como fornecedores são comerciante pessoa física e intermediários. limitando-se a apresentar apenas duas notas fiscais de compra de matéria prima.

Desta forma, não há razões fáticas e jurídicas para acatar aos pleitos da recorrente.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto voto por **CONHECER DO RECURSO**, para no mérito **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, tendo em vista que as alegações da recorrente não encontram respaldo na legislação.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.

Voto Vencedor

VOTO VISTA

Gustavo Vettorato – Redator.

Os lançamentos ora apreciados são constituidores de créditos tributários oriundos da penalização por descumprimento de obrigação instrumental, por não ter a Recorrente registrado na contabilidade as operações e os valores pagos pelas aquisições de produtos oriundos de produtores rurais, sob os quais teria o dever de descontar e recolher contribuições previdenciárias previstas nos artigos 25, I e II, combinado com o art. 30, IV, da Lei n. 8.212-1991, com a redação da Lei n. 8540-1992 e posteriores, em GFIP conforme previsto no art. 32, II, da Lei n. 8.212-1991.

Cumpre denunciar, que sobre tais valores pagos pelas aquisições de produtos oriundos de produtores rurais pessoas físicas não são fatos geradores de contribuições previdenciárias, em razão da declarada inconstitucionalidade dos supra mencionados dispositivos pelo Supremo Tribunal Federal, em dois julgamentos, inclusive um deles com sob os auspícios de Repercussão Geral (art. 543-C, do CPC): Recursos Extraordinários ns. 596.177/RS e 363.852/MG. A inconstitucionalidade verifica-se pela ofensa aos artigos 150, II, e 195, da Constituição Federal, por não ter sido a contribuição introduzida mediante o veículo normativo competente e autorizado pelo texto constitucional (Lei Complementar). Inclusive, o mesmo não foi validado pela alteração supostamente ocorrida pela Lei n. 10.256-2001, que teria alterado a redação do *caput* do art. 25, da Lei n. 8.212-2001, sem alterar a hipótese de

incidência e bases de cálculo que estavam previstas nos incisos. Transcreve-se a ementa e trecho julgamento do Recurso Extraordinário n. 596.177/RS:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.

II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

(RE 596177, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-165 DIVULG 26-08-2011 PUBLIC 29-08-2011 EMENT VOL-02575-02 PP-00211)

Trecho do Voto do Ministro Marco Aurélio:

“Senhor Presidente, apenas em atenção ao que foi veiculado na tribuna, consigno que persiste o erro glosado quando do pronunciamento anterior do Tribunal.

Veio à balha não uma lei complementar que atendesse o art. 195, §4º, da Carta Federal, mas uma lei ordinária, a n. 10.256/2001. E nem se digna que a Emenda Constitucional n. 20 acabou por placitar a utilização de lei ordinária para criação desse tributo, porque apenas alterou o §8º. do art. 195 para expungir a referência a garimpeiro.

A situação, portanto, é idêntica àquela com a qual o Plenário se defrontou - se não me falha a memória, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 363.852/MG -, e concluiu pelo provimento do recurso do contribuinte”

Considerando que o adquirente (recorrente) esteve sob a obrigação de retenção e recolhimento de contribuição previdenciária devidas pelo produtor rural que foi julgada inconstitucional, a recorrente não pode figurar mais como responsável pelo recolhimento de tal tributo. Também, não há o que se falar de obrigação assessoria de informar dados sobre tal fato gerador, pois o mesmo não é hipótese de incidência de regra-matriz tributária válida.

Atenta-se que, conforme o art. 62 e 62-A, do Regimento Interno do CARF/MF, torna-se obrigatório o alinhamento do entendimento acima, bem como justificável o afastamento da aplicação do disposto nos artigos 25, I e II, combinado com o art. 30, IV, da Lei n. 8.212-1991, com a redação da Lei n. 8540-1992 e posteriores, tanto quanto obrigação principal como núcleo do antecedente concreto do disposto no art. 32, II, do mesmo diploma.

Processo nº 10530.003425/2008-00
Acórdão n.º **2803-001.002**

S2-TE03
Fl. 214

Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, no sentido de julgar improcedente o lançamento e decretar a sua nulidade por vício material.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por EDUARDO DE OLIVEIRA em 24/10/2011 09:27:07.

Documento autenticado digitalmente por EDUARDO DE OLIVEIRA em 24/10/2011.

Documento assinado digitalmente por: HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA em 24/10/2011 e EDUARDO DE OLIVEIRA em 24/10/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 14/10/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP14.1019.16455.KMQW

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

A9E300C072EA5E4269FF3B8888A12DA3E1229CA5