



Processo nº 11176.000229/2007-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.350 – 2^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2021
Recorrente COTEL COM. E TÉCNICA DE ELETRIC. LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 14/11/2005

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade da lei tributária.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CFL 68.

Constitui-se infração à legislação previdenciária deixar a empresa de Apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, IV, da Lei nº 8.212/1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias. CFL 68.

ABONOS. VALES ALIMENTAÇÃO E REFEIÇÃO

Incide contribuição previdenciária sobre os valores a título de abonos e vales alimentação e refeição, quando pagos pela empresa em desacordo com a legislação que isenta essas rubricas do salário de contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada), Letícia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, por parte de (fls. 437-464) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) Não cabe a exigência de multa em razão de descumprimento de obrigações acessórias, tendo em vista que a contribuição previdenciária incide somente sobre o salário do empregado, ao passo que as verbas pagas a título de vale alimentação, refeição e abono são de caráter indenizatório – com o que corrobora a legislação trabalhista, as convenções coletivas de trabalho firmadas pela recorrente e a jurisprudência do TST e Tribunais Regionais.
- b) Houve cerceamento de direito de defesa. Isso porque o Auto de Infração não veio acompanhado do regular demonstrativo de cálculos da penalidade e dos critérios de apuração pelos quais a fiscalização chegou ao valor devido. A referida nulidade não poderia ser sanada com a apresentação de demonstrativos produzidos unilateralmente, com a omissão de informações analíticas essenciais para vislumbrar tamanho valor que supostamente seria a base de cálculo da contribuição previdenciária. As planilhas I, II, III e IV não se referem ao demonstrativo de cálculo citado pelo art. 293 do Regulamento da Previdência Social e pelo art. 690, II, da Instrução Normativa do INSS nº 100, portanto restam devidamente impugnadas, mormente porque os seus valores não refletem a veracidade dos fatos;
- c) O art. 28, § 9º, alíneas “c” e “e”, item 7, excluem do conceito de salário de contribuição as parcelas referidas no item “a” acima. Tratam-se de valores que não são pagos como retribuição pelos serviços prestados, o que não pode ser alterado pelas normas de direito tributário (art. 110 do CTN);
- d) Não havendo na lei permissivo que possibilite a cobrança de contribuição previdenciária sobre as verbas indenizatórias, claro está que sua cobrança é inconstitucional. As convenções coletivas, por força do art. 7º, inc. XXVI, da CF, devem ser observadas;
- e) Especificamente quanto ao abono, a fiscalização alega que tal parcela não foi desvinculada do salário porque, nas convenções coletivas firmadas pela recorrente, o abono seria de 25% do salário. Ou seja, não foram analisadas a natureza e as características indenizatórias dos valores pagos. Os montantes pagos a título de abono não foram habituais, periódicos e uniformes, apesar das alegações do Fisco;
- f) Não cabe o argumento da fiscalização no sentido de que as convenções coletivas firmadas não se prestam para as análises do presente processo, visto que a própria decisão recorrida procura afastar o caráter indenizatório

das verbas pagas a título de vale refeição e abonos se utilizando dessas convenções – ao afirmar que não identificam quais prejuízos aos trabalhadores estariam sendo indenizados. Note-se que, em nenhum momento, houve a desnaturação do instituto porque o pagamento foi realizado em dinheiro. Ao contrário disso, conforme se depreende do entendimento dos tribunais, basta o fornecimento da alimentação, seja por meio de *tickets*, em pecúnia;

- g) A recorrente participava do PAT à época dos fatos, conforme documentos já apresentados nos autos.
- h) A recorrente tem direito à atenuação da multa prevista pelo art. 291, § 1º, do Regulamento da Previdência Social, posto que preenchidos os requisitos para tanto.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

Em face do exposto, vem a Recorrente, pedir:

- Nos termos do artigo 305, § 3º, RPS (Decreto 3.048/99), a reconsideração da decisão pelos i. membros da 5ª Turma de Julgamento, ou, caso entendimento diverso, seja encaminhado o presente recurso ao 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, para apreciação e julgamento, ao efeito de:
 - Em sede de preliminar, seja acatada a nulidade apontada, e, por conseguinte, extinguindo o processo administrativo fiscal;
 - No mérito, seja acolhido o pedido de reforma a fim de que seja afastada a cobrança de contribuição previdenciária sobre as verbas referentes ao abono, vale alimentação e refeição, determinando o cancelamento do auto de infração lavrado, extinguindo o processo administrativo fiscal.
 - Em caráter eventual, pede a Recorrente, sucessivamente, acaso Vossas Senhorias entendam diversamente, a diminuição da multa aplicada, prevista no art. 291, § 1º, do RPS (Decreto 3.048/99).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 35.847.153-2 (fls. 4-151) que constitui crédito tributário de penalidade em decorrência de obrigação acessória (art. 32, IV, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91), em face de Cotel Comercial e Técnica de Eletricidade LTDA (CNPJ nº 77.931.079/0001-07), referente a fatos geradores ocorridos no período de 02/2002 a 07/2005. A autuação alcançou o montante de R\$ 890.019,95 (oitocentos e noventa mil e dezenove reais e noventa e cinco centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 30/11/2005 (fl. 152).

Na descrição dos fatos que deram origem ao lançamento, menciona o Relatório Fiscal da Infração (fls. 18):

- 1) A empresa apresentou as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP para as competências 02/2002 a 07/2005, entretanto, não declarou todos os fatos geradores da Contribuição Previdenciária.
- 2) Conforme verificado, a empresa não considerou nas suas folhas de pagamento, e também nas GFIPs entregues, como sendo base de cálculo de contribuição à Previdência Social determinadas rubricas: Abono Salarial, Vale Refeição e Vale

Alimentação. Embora estas rubricas tenham sido todas pagas em dinheiro, a empresa omitiu estas remunerações das GFIPs. Estas verbas foram pagas em dinheiro conforme verificação dos resumos das folhas e recibos de pagamento (holerites), anexados por amostragem a este Auto de Infração.

3) Com relação a rubrica Abono Salarial, esta era registrada na folha de pagamento com o no 167 – ABONO SALARIAL. Para quantificar o valor do Vale Refeição, a fiscalização efetuou a soma das rubricas 134 - VALE REFEIÇÃO com a rubrica 173 - DIFERENÇA DE VALE REFEIÇÃO, subtraindo a rubrica 427 - DESCONTO VALE REFEIÇÃO. Do mesmo modo ocorreu com o Auxílio Alimentação, onde o valor da base de cálculo foi obtida pela diferença das rubricas 281 - VALE ALIMENTAÇÃO e 424 - DESCONTO VALE ALIMENTAÇÃO.

4) Em decorrência da infração praticada, o valor da multa aplicada é de R\$ 890.019,95 (Oitocentos e Noventa Mil, Dezenove Reais e Noventa e Cinco Centavos), calculado por competência, relativa à contribuição não declarada em GF1P, calculada sobre as verbas mencionadas e omitidas em GFIP.

5) O dispositivo legal infringido foi o art. 32, Inciso IV e parágrafo 5º da Lei Federal nº 8.212, de 24 de Julho de 1991 conjuntamente com o art. 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de Maio de 1999.

6) Não foram verificadas circunstâncias agravantes da penalidade previstas no art. 290 e 291 do referido Regulamento.

[...]

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Mandados de procedimento fiscal (fls. 9-11); ii) Intimações ao contribuinte (fls. 12-17); iii) Folhas de pagamento (fls. 20, 21, 27, 28, 34, 35); iv) Recibos de pagamento de salários (fls. 22-26, 29-33, 36); v) Planilha I – Abono salarial (fls. 37); vi) Planilha II – Crédito vale alimentação (fls. 38-43); vii) Planilha III – Vale alimentação (fls. 44-52); viii) Planilha IV (fls. 53-59); vi) Procuração (fls. 60 e 61); vii) Atos constitutivos e alterações contratuais da contribuinte (fls. 62-149); viii) Comprovante de inscrição e de situação cadastral (fl. 150); ix) Documentos pessoais (fls. 151).

O contribuinte apresentou impugnação em 15/12/2005 (fls. 159-170) alegando que:

- a) Houve cerceamento de direito de defesa. Isso porque o Auto de Infração não veio acompanhado do regular demonstrativo de cálculos da penalidade e dos critérios de apuração pelos quais a fiscalização chegou ao valor devido. A referida nulidade não poderia ser sanada com a apresentação de demonstrativos produzidos unilateralmente, com a omissão de informações analíticas essenciais para vislumbrar tamanho valor que supostamente seria a base de cálculo da contribuição previdenciária. As planilhas I, II, III e IV não se referem ao demonstrativo de cálculo citado pelo art. 293 do Regulamento da Previdência Social e pelo art. 690, II, da Instrução Normativa do INSS nº 100, portanto restam devidamente impugnadas, mormente porque os seus valores não refletem a veracidade dos fatos;
- b) Não cabe a exigência de multa em razão de descumprimento de obrigações acessórias, tendo em vista que a contribuição previdenciária incide

somente sobre o salário do empregado, ao passo que as verbas pagas a título de vale alimentação, refeição e abono são de caráter indenizatório;

- c) As verbas referentes aos abonos salariais foram pagas conforme convenção coletiva firmada pela recorrente.
- d) O mesmo se aplica às rubricas de vale alimentação e vale refeição, as quais se caracterizam como verbas eminentemente indenizatórias. Salienta-se que a Notificada também estava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. As CCT's também permitiram o pagamento de tais verbas por meio de créditos.
- e) Deve ser considerada a circunstância atenuante do art. 291, §1º, do Regulamento da Previdência Social.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

Ante o exposto, requer, digne-se Vossa Senhoria em receber a presente pega de defesa, examinar as suas razões e dar-lhe procedência, para assim determinar nulidade ou o cancelamento do Auto de Infração no 35.847.153-2 em seu todo, ou, se assim não entender, que seja reduzida sensivelmente a multa aplicada ante os argumentos acima expendidos, por questão de DIREITO e de JUSTIÇA!!!

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Procuração (fls. 172-174); ii) Atos constitutivos e alterações contratuais (fls. 175-283); iii) Convenções coletivas de trabalho (fls. 284-401); iv) PAT (fls. 402-405); v) Boletins de ocorrência (fls. 406-412).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (DRJ), por meio do Acórdão nº 06-17.118, de 14 de março de 2008 (fls. 422-428), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 14/11/2005

AI 35.847.153-2

Ementa: GFIP COM DADOS NÃO

CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES. INFRAÇÃO.

Constitui infração ao artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/91, a empresa entregar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições destinadas à segurança social.

ABONOS. VALES ALIMENTAÇÃO E REFEIÇÃO

Incide contribuição previdenciária sobre os valores a título de abonos e vales alimentação e refeição, quando pagos pela empresa em desacordo com a legislação que isenta essas rubricas do salário de contribuição.

RELEVAMENTO DA MULTA. REQUISITOS.

São requisitos para relevamento da multa aplicada em auto de infração: pedido feito dentro do prazo de impugnação, primariedade do infrator, correção dafalta e inexistência de circunstância agravante.

INDEFERIMENTO

Deve ser indeferido o pedido de relevamento em que não restar comprovada a correção da falta.

Lançamento Procedente

Após o protocolo do recurso, a recorrente apresentou nova manifestação em 04/02/2009 (fls. 473-477). Alega-se que o art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, foi revogado pela medida provisória 449, de forma que não pode ser mais aplicado ao caso concreto. Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

Ante o exposto, requer seja revogada a multa aplicada com fulcro no art. 32, §50 da Lei no 8.212/91, em respeito ao artigo 65, inciso I da MP 449/2008, e, por consequência, seja o presente AI 35.847.153-2 cancelado, por medida de justiça.

Por fim, requer que as intimações sejam publicadas em nome do advogado João Joaquim Martinelli, OAB/PR 25.430.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 07 de abril de 2008 (fl. 431), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 05 de maio de 2008 (fl. 437-464). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente. Deixo de conhecer do argumento referente à constitucionalidade, em respeito ao que dispõe a Súmula nº 2 do CARF.

Mérito

1. Do cerceamento do direito de defesa.

Entende a contribuinte que haveria cerceamento do seu direito de defesa pois não foram apresentados com o Auto de Infração os demonstrativos de cálculos da penalidade e dos critérios de apuração pelos quais a fiscalização chegou ao valor devido. Alega também que as planilhas I a IV (fls. 37-59), na realidade, não tem relação com os fatos ora analisados e, por isso, não podem atender ao que prescrevem o art. 293 do Regulamento da Previdência Social e o art. 690, II, da Instrução Normativa do INSS nº 100.

Sobre esse ponto, assim se manifestou a decisão recorrida:

Alega a impugnação em preliminar que o auto de infração seria nulo porque não teria sido apresentado corretamente o DEMONSTRATIVO DO CALCULO da multa. A falta dessa informação prejudicaria a defesa da autuada. As Planilhas I, II, III e IV não se refeririam ao demonstrativo de cálculo citado na norma legal

É certo que as planilhas I, II e III (fls. 34 a 49) relacionam mês a mês os valores dos pagamentos. Essas planilhas são necessárias para que a autuada tenha conhecimento dos valores pagos em cada rubrica em cada competência e que serviram de base para o cálculo da multa aplicada.

Sabe-se que a multa aplicada no presente processo, consoante parágrafo 5º do art. 32, da Lei 8.212, de 1991, corresponde a 100% da contribuição não declarada em GFIP, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do mesmo art. 32. Tendo em conta esses parâmetros, foi elaborada a planilha IV (fls. 50 a 56) com o fim de demonstrar que a pena pecuniária se encontra dentro dos limites legais. Nesse aspecto, ao contrário do que afirma a impugnação, essa planilha atende perfeitamente às disposições da legislação, pois demonstra, em colunas distintas, as bases de cálculo das contribuições, o montante das contribuições não declaradas em GFIP, o número de segurados da empresa, o limite máximo da multa aplicável em cada competência em função do número de segurados, a multa aplicada em cada competência, e por fim, o montante total da penalidade aplicada.

Com esses elementos, a impugnante poderia ter conferido os valores devidos e confirmado a correção do procedimento fiscal.

Em face do exposto, não é passível de acatamento o pleito de nulidade da autuação.

De fato, verifica-se que as planilhas de fls. 37 a 52 relacionam os valores pagos através das rubricas de abono salarial (fl. 37), crédito em vale alimentação (fls. 38-43) e vale alimentação (fls. 44-52), discriminando-os por competência e estabelecimento, além de apontar as folhas de pagamento nas quais se identificaram os valores. Por outro lado, a planilha IV (fls. 53-62) discriminou as bases de cálculo a serem consideradas mês a mês em cada estabelecimento, além das alíquotas incidentes e a multa a ser cobrada em cada período. Note-se, ainda, que a análise conjugada das planilhas e dos relatórios da infração (fl. 18) e da multa aplicada (fl. 19) permite ao contribuinte a apreensão não apenas de qual infração lhe é imputada, mas também dos valores tomados por base de cálculo em cada competência e do método pelo qual se chegou ao montante devido, o que possibilita o pleno exercício da defesa.

Apesar da alegação de que as planilhas em questão não refletem a realidade financeira da recorrente, não foram apontados quaisquer elementos concretos que corroborem com tal afirmação. Veja-se que, considerando as anotações das planilhas quanto às folhas de pagamento nas quais foram identificados os pagamentos listados, a contribuinte poderia ter questionado especificamente tais itens e ter demonstrado por meios documentais que as informações da fiscalização estariam equivocadas – o que não ocorreu.

Dessa forma, deixo de acolher os argumentos da recorrente nesse ponto.

2. Do abono salarial.

Afirma-se que a rubrica em questão se trata de parcela indenizatória que não poderia compor o salário de contribuição. Os pagamentos de abonos estariam de acordo com o Ato Declaratório nº 16/2011 pois, quando abrangidos pela convenção coletiva firmada em 17/06/2003, a especificação de pagamento no valor de 25% do salário não desnatura o caráter indenizatório do instituto, e que o percentual em questão foi fixado meramente para facilitar a compreensão do trabalhador. De outro lado, afirma que essa imprecisão foi corrigida nas convenções seguintes, 2002/2003 e 2003/2004, que estipularam pagamentos de abono único (até 28 de junho de 2002) e em duas parcelas (a com o pagamento dos salários de junho de 2003 e a segunda até o dia 20 de dezembro de 2003). Ainda, entende que eventuais pagamentos fora dos citados prazos não tem o condão de caracterizar a habitualidade, por não serem mensalmente recebidos pelo trabalhador.

No que tange aos pagamentos abrangidos pela convenção de 17/06/2003, nota-se que, como bem apontou a decisão recorrida, o instrumento vincula o seu valor ao montante recebido pelo segurado como salário, na proporção de 25%. Ou seja, a variação de salários implicaria, necessariamente, na variação do abono recebido. O acolhimento da tese sustentada pela recorrente resultaria no esvaziamento de sentido do Ato Declaratório mencionado, já que se estaria excluindo do salário de contribuição a parcela que não cumpre cumulativamente os requisitos para tanto.

Ainda, também não assiste razão ao argumento de que tal redação foi adotada unicamente para facilitar a compreensão do trabalhador acerca de quanto receberia em razão de abonos salariais. Considerando a própria alegação de que boa parte da mão-de-obra não é qualificada ou seria composta por trabalhadores sem alfabetizados, seria muito mais simples e direto determinar qual o valor em reais que deveria ser recebido, poupando-lhes a necessidade do cálculo matemático. Nota-se, portanto, que a estipulação de um percentual vinculado ao salário se trata de uma facilidade à contribuinte e não aos seus trabalhadores.

Não há que se falar, portanto, em exclusão da base de cálculo dos abonos referentes a essa convenção coletiva.

Quanto aos pagamentos relativos às outras duas convenções coletivas, aduz a decisão recorrida que não atendem ao requisito da ausência de habitualidade, pois:

[...] a convenção Coletiva de Trabalho celebrada em 17/06/2003 entre o SINDINSTALACÃO (patronal), SINAEES (patronal) e SINTETEL (trabalhadores), que estabelece pagamento de um abono de R\$ 1.000,00, em duas parcelas: a primeira, junto com o pagamento dos salários do mês de junho/2003, e a segunda, até 20 de dezembro/2003.

Embora os pagamentos devessem ocorrer em uma ou duas vezes, consoante se extrai das duas convenções, sendo o primeiro em junho e o segundo até dezembro de 2003, não é isto o que se vê através do RL - Relatório de Lançamentos (fls. 97/98). Referido RL demonstra a existência de pagamentos a título de abonos em 09/2003 e 10/2003, no estabelecimento 0001-06 (matriz); em 06/2002 e 05/2003 a 10/2003, no estabelecimento 0011-70, em 03/2003 a 05/2003, no estabelecimento 0012-51, e ainda um pagamento no mês 09/2003, no estabelecimento 0013-13.

Tais períodos não têm nada a ver com aqueles estabelecidos nas convenções, adquirindo, inclusive, os pagamentos efetuados pelo estabelecimento 0011-70, certa habitualidade, porquanto duraram de maio/2003 a 10/2003.

Desta forma, se conclui que esses abonos não têm relação com aquele legalmente excluído da incidência previdenciária. Por isto, tais pagamentos se inserem no conceito de salário de contribuição, previsto no inciso I, do art. 28, da Lei 8.212, de 1991 [...]

Portanto, tratando-se de pagamentos devidos ou creditados a qualquer título, se conclui que os valores pagos a título de abono devem ser mantidos na base de cálculo do débito lançado.

Depreende-se da leitura dos autos que o Relatório de Lançamentos referido pela DRJ se trata, na realidade, das Planilhas I e IV, nas quais foram listados os pagamentos feitos à título de abono em cada competência pelos estabelecimentos da recorrente.

Tendo em vista a época dos fatos, tem-se como aplicável a legislação anterior às alterações introduzidas pela reforma trabalhista de 2017 – as quais excluíram do conceito de

salário de contribuição os abonos salariais, sejam eles habituais ou não. A controvérsia cinge-se, portanto, à interpretação da “habitualidade” e se os pagamentos feitos fora dos prazos previstos pelas convenções firmadas teriam o condão de caracteriza-la.

Constam dos autos dos resumos das folhas de pagamento das seguintes competências: i) Novembro de 2002 (fls. 20 e 21), da qual consta pagamento de abono pecuniário de R\$ 30,00 – mas que não foi objeto de lançamento nos presentes autos; ii) Junho de 2003 (fls 27 e 28), na qual consta pagamento de abonos no montante de R\$ 326.775,00 e iii) Outubro de 2003 (fls. 34 e 35), na qual consta o pagamento de abonos no montante de R\$ 79,26.

Por outro lado, os recibos de pagamento de salário dos quais constam parcelas referentes a abonos salariais são aqueles de fls. 29-32, os quais se referem apenas à competência de junho de 2003.

Sem razão, portanto.

3. Dos vales alimentação e refeição.

Quanto às parcelas em questão, também se alega que não devem integrar a base de cálculo por se tratarem de verbas eminentemente indenizatórias. Indica-se que a decisão recorrida incorre em contradição ao dizer que a natureza indenizatória conferida pelas convenções coletivas não teria validade perante a legislação previdenciária e, posteriormente, afirmar que as ditas convenções não fazem menção a qual prejuízo ou dano estaria sendo indenizado. Ainda, estando a recorrente inscrita no PAT – documento anexo aos autos –, seria indiferente que o fornecimento da alimentação tenha se dado em dinheiro ou *tickets* pois, de acordo com a jurisprudência trabalhista, não haveria desnaturação do instituto.

Sobre esse ponto, assim se manifestou a DRJ:

Na questão dos vales-refeição/alimentação, as respectivas verbas só estão excluídas do salário de contribuição se pagas de acordo com os Programas de Alimentação do Trabalhador — PAT aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego - AITE. É o que prevê o parágrafo 9º do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, em sua letra "c".

Neste aspecto, entre as modalidades de cumprimento do PAT não consta a possibilidade do pagamento em dinheiro. Por isto, pouco importa se a empresa estava inscrita no Programa até 31/12/2003 (conforme ofício do MTE juntado a fls. 528). Por serem pagas em pecúnia, esses pagamentos não atendem as regras pertinentes, e por consequência não estão excluídas do salário de contribuição. Mesmo porque, as verbas pagas em pecúnia, que não tenham eminentemente caráter indenizatório, passam a integrar o patrimônio do trabalhador e com elas ele pode adquirir qualquer coisa, até alimentos.

De outra parte, o suposto caráter indenizatório atribuído a essa verba pelas convenções coletivas de trabalho não tem nenhuma validade diante da legislação previdenciária. Isto porque essa legislação exclui da base de cálculo da contribuição apenas os valores da alimentação paga de acordo com os Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

[...]

Se indenização tem a finalidade de reparar um prejuízo sofrido, decorrente de um dano, segundo lição de Wladimir Novaes Martinez, faz-se imprescindível notar que as convenções não indicam que prejuízo ou dano teriam sofrido os empregados, para que

devessem ser reparados pelos dito abonos ou pelas verbas pagas em dinheiro a título de alimentação.

Assim sendo, sem nenhuma fundamentação e apenas com o intuito de se isentar das contribuições previdenciárias é que as convenções atribuíram caráter indenizatório às verbas. Por isto, ao contrário do que pretende a defesa, se enquadram no conceito de salário de contribuição de que trata o inciso I, do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, antes reproduzido.

Extrai-se daquele voto que as verbas objeto deste processo se inserem no conceito de salário de contribuição. Por consequência, devem também ser declaradas em GFIP. A ausência das mesmas na GFIP resulta na confirmação da procedência da autuação.

Tratando-se de pagamentos em pecúnia, tem-se que não assiste razão à recorrente. Aplica-se ao caso o entendimento firmado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no âmbito do Acórdão 9202-007.960:

ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Incide contribuição social Previdenciária sobre os valores pagos ao empregado a título de alimentação em pecúnia.

No caso citado, consta do voto:

Consoante narrado, foi admitida a rediscussão da incidência das contribuições previdenciárias sobre o valor pago a título de alimentação em pecúnia.

A matéria se encontra sedimentada nesse Conselho, considerando as normas atinentes ao tema (jurisprudências dos Tribunais Superiores, Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional e Jurisprudência do CARF).

A Lei nº 8.212/1991 estabelece em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea “c”, que a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/1976 não integrará base de cálculo da contribuição previdenciária.

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou no sentido de que, ainda que a empresa não esteja inscrita no PAT, não incide a contribuição previdenciária sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação.

Em razão da jurisprudência pacífica do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, esclarecendo que, esteja ou não o empregador inscrito no PAT, o auxílio-alimentação pago in natura não ostenta natureza salarial e, portanto, não integra a remuneração do trabalhador. Nessa mesma manifestação, a PGFN recomendou a edição de Ato Declaratório nesse sentido.

Acolhendo a sugestão, a Procuradora Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 3/2011, estabelecendo que “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

Nessa esteira, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.453/2014 alterou o inciso III do art. 58 da IN RFB nº 971/2009 para retirar o requisito de concordância com “os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)” para fins de tributação da alimentação in natura. É dizer: está claro para a Receita Federal que essas parcelas não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, quando pagas in natura.

Mostra-se incontroverso nos autos que o pagamento sob análise se deu em pecúnia, razão pela qual incide a contribuição social previdenciária, considerando que para a não incidência, consoante as razões expostas, é imprescindível que o pagamento seja in natura.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Diante do exposto, parece-me que neste particular não assiste razão à recorrente.

4. As obrigações tributárias acessórias

Lembro que o presente caso diz respeito à multa por descumprimento de obrigação acessória, mais precisamente aquela prevista no art. 32, IV, § 5º da Lei n. 8.212/91, c/c art. 225, IV e §§ 4º do RPS.

Aqui, parece-me oportuno lembrar, de saída, que, como ressalta José Casalta Nabais, a relação jurídica tributária, chamada por ele de “relação jurídica fiscal”, é complexa. Além do particular individualmente considerado como sujeito passivo e da Administração Tributária (ou Fisco), integra também a relação jurídica tributária uma terceira parte, que é justamente a coletividade, “...cujo interesse na relação jurídica se traduz na legalidade dos actos tributários e dos actos de fiscalização enquanto suporte do dever de todos contribuírem para as despesas públicas em correspondência com a sua capacidade contributiva” (*Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 240-245).

No que se refere à obrigação tributária, o Código Tributário Nacional, no *caput* do art. 113, menciona que ela poderá ser *principal* ou *acessória*. O § 1º dispõe que 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”. O § 2º, por sua vez, ao tratar da obrigação acessória, prescreve que ela “...decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Por fim, o § 3º, ainda quanto à obrigação acessória, dispõe que pelo simples fato da inobservância dela, converter-se-á em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Antes mesmo do Código Tributário Nacional, já se tinha a noção de obrigação acessória como aquela de “...praticar certos atos ou abster-se de outros, em virtude de lei que, assim determinando, visa a garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a fiscalização desse cumprimento”, nas palavras de José Geraldo Ataliba Nogueira (*Noções de direito tributário*. São Paulo: RT, 1964, p. 44).

Rubens Gomes de Sousa, que integrou a comissão de elaboração do Código Tributário Nacional, define obrigação tributária como “...o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)”, O mesmo Rubens Gomes de Sousa lembra que essa obrigação poderá ser *principal* (de pagar o tributo) ou *acessória*, que consiste em “...praticar ou não praticar certos atos exigidos ou proibidos por lei para garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a sua fiscalização”. (*Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 63-64.). Esse fato demonstra, na visão de Alcides Jorge Costa, a adesão de Rubens Gomes de

Sousa à posição de Ezio Vanoni, para o qual “...a preeminência da obrigação de dar e o fato de que todas as obrigações diversas surjam para concorrer para o desenvolvimento da obrigação principal, não devem induzir o erro de considerar tais obrigações como simples momentos ou como deveres colaterais do vínculo fundamental de pagar tributo. [...] Conclui Vanoni, as obrigações podem classificar-se em obrigações de dar, de fazer, de não fazer e de suportar” (Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 35).

A expressão “obrigação acessória” vem recebendo, há muito, críticas da doutrina. Ricardo Lobo Torres aponta as três principais razões ensejadoras das críticas. A primeira delas, pelo fato de faltar à obrigação acessória conteúdo patrimonial, não se poderia defini-la como obrigação, que seria vínculo sempre ligado ao patrimônio de alguém. A segunda, porque nem sempre o dever instrumental será acessório, efetivamente, de alguma obrigação principal. Há casos, inclusive, que a obrigação principal sequer existirá, e, mesmo assim, poderá surgir, independentemente disso, a obrigação acessória. Por fim, o termo “obrigações acessórias” deveria ser reservado apenas àquelas obrigações que efetivamente “...se colocam acessoriamente ao lado da obrigação tributária principal, como sejam as penalidades pecuniárias e os juros e acréscimos moratórios” (*Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 238-239).

Não investirei tempo, aqui, na discussão sobre ser a patrimonialidade característica exclusiva das obrigações, que as distinguiria dos deveres. Essa discussão está superada, parece-me com a obra de José Souto Maior Borges, que teve por objeto justamente “...expor a tese de que é impossível demonstrar indubitavelmente um enunciado universal sobre normas, tais como o de que toda obrigação é patrimonial” (*Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 23) e que encontrou eco na obra de José Wilson Ferreira Sobrinho (*Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: SAFE, 1996, p. 61 e ss.).

Em razão disso, de ora em diante mencionarei “obrigações acessórias”, “obrigações tributárias instrumentais”, “deveres formais”, “deveres instrumentais” ou “deveres de colaboração ou de cooperação” como sinônimos.

Parece-me que não há, aqui, que se reiterar a importância do cumprimento de tais “obrigações acessórias”. Como lembra Ana Paula Dourado, “os deveres de cooperação e de colaboração dos sujeitos passivos estão no centro das prestações tributárias” (*Direito fiscal: lições*. 2. ed. Coimbra; Almedina, 2017, p. 89). Sem o seu correto cumprimento, não é possível tributar o fato em sua correta dimensão econômica. As obrigações acessórias auxiliam na identificação da realidade fática! E mais: é importante lembrar, como faz Dino Jarach quando trata dos deveres formais, que existe um dever geral dos cidadãos em colaborar com a Administração (*Finanzas públicas y derecho tributario*. 4. ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2013, p. 420). E esse dever pode ser facilmente exercido quando lembramos, com Vasco Valdez, que, em regra, há sempre obrigações acessórias (A constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária. *Lições de fiscalidade*. Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 195). E, que tais obrigações acessórias, podem dar-se entre particulares e o Fisco (Administração Tributária), ou, ainda, entre os próprios particulares. Lembro, aqui, que essas obrigações acessórias, enquanto deveres de conduta que tem por escopo o regular desenvolvimento da relação jurídica tributária

principal, baseiam-se no princípio da boa-fé (José Casalta Nabais. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 245)!

No que se refere ao suposto caráter acessório, é importante, de saída, firmar a premissa de que a chamada “obrigação acessória” é autônoma. Examinando o conteúdo do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, Maurício Zockun identifica que a expressão “acessória” não representa, efetivamente, o conteúdo dessa relação jurídica. Diz, ainda, que essa obrigação tributária acessória “...pretende que o sujeito passivo leve (*consistente num fazer*) ao conhecimento da pessoa competente (*que figura no pólo ativo dessa relação jurídica*), informações que lhe permitam apurar o surgimento de relações jurídicas de direito tributário material, de tal forma a instrumentalizar a atividade de arrecadação e de fiscalização de tributos, mas não apenas isso” (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 119). E menciona “não apenas isso” porque faz referência, também, à obrigação de terceiros de suportar fiscalização e de prestar informações. E, após mencionar vários exemplos em que inexiste a chamada obrigação principal, subsistindo a obrigação acessória, conclui: “...a efetiva eclosão dos efeitos jurídicos da obrigação tributária material no mundo fenomênico é circunstância independente e autônoma à do nascimento de uma obrigação tributária ‘acessória’” (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 122).

Observemos, sobre isso, que Eduardo Marcial Ferreira Jardim é enfático ao mencionar que essas “...obrigações de fazer e de não fazer não são acessórias das de dar, ainda que guardem com elas alguma relação” (*Dicionário jurídico tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 231).

E, na visão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “*Essa sua acessoriedade não tem, como à primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma específica obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se seja inexistente em face de alguma imunidade, isenção ou não incidência. A marca da sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico*” (*Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 721).

Lembro, por fim – e para arrematar a questão – das palavras de Arnaldo Borges: “A obrigação tributária acessória é vínculo jurídico independente da obrigação principal” (*Obrigação tributária acessória. Revista de direito tributário*, n. 4, p. 85).

Quanto à sujeição passiva das obrigações acessórias, cabe a distinção realizada por Pedro Mário Soares Martínez, que trata da “...relação tributária acessória cujo sujeito passivo é o mesmo daquela [obrigação principal] e a relação tributária acessória cujo sujeito passivo é pessoa diversa” (*Direito fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 172). (Esclarecemos entre os colchetes)

No que se refere à sujeição passiva da obrigação acessória, prescreve o art. 122 do Código Tributário Nacional: “*Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto*”.

Da leitura do art. 122 do Código Tributário Nacional é possível perceber que não foi estabelecido nenhum critério de individualização de quem poderá ser sujeito passivo da obrigação acessória. Concordo parcialmente com Arnaldo Borges quando escreve que “...o sujeito passivo da obrigação acessória não encontra relação nenhuma com o sujeito passivo da obrigação principal. Não tem aquele que estar vinculado ao fato gerador da obrigação principal nem lhe é necessária qualquer ligação com o sujeito passivo desta obrigação. O Estado pode, portanto, eleger qualquer pessoa para ser sujeito passivo da obrigação acessória, desde que julgue conveniente à fiscalização e à arrecadação dos tributos” (*O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1981, p. 67). Nesses casos, estaremos diante de um caso de *sujeição passiva administrativo fiscal* que, de acordo com Luís Cesar Souza de Queiroz, ocorre quando o “...o sujeito passivo está obrigado (O) a fazer certas atividades instrumentais que contribuem, direta ou indiretamente, para o atendimento dos interesses tributários (fiscalização e arrecadação) do Estado-fisco (sujeito ativo), em certo tempo e espaço” (*Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 221).

Disse acima que concordo parcialmente porque há casos em que o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória coincidem. Ainda que isso não ocorra necessariamente, pode vir a ocorrer contingentemente. Maurício Zockun faz menção às espécies, por assim dizer, de sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias. O primeiro deles, justamente aquele que é sujeito passivo da obrigação principal:

O primeiro critério a ser empregado para aferir o rol de pessoas que podem ser eleitas como sujeitos passivos pela norma de tributação instrumental nos é fornecido pela materialidade do descritor normativo, onde se encontra indicada a norma jurídica tributária material (geral e abstrata), bem como seus possíveis sujeitos passivos.

Com efeito, aquela pessoa que tem aptidão para ser o sujeito passivo da norma jurídica tributária material (veiculada, por imperativo lógico, no aspecto material do descritor da norma de tributação instrumental) pode ser posta na condição de sujeito passivo da norma tributária instrumental e, portanto, na contingência de prestar informações relativas à ocorrência, no mundo fenomênico, de um fato jurídico tributário e o seu eventual adimplemento.

Por força da íntima conexão (relação) existente entre o sujeito passivo da obrigação tributária instrumental e a materialidade da norma tributária instrumental, essa pessoa detém o conhecimento e/ou os documentos que permitem ao agente público competente apurar o nascimento e o adimplemento da obrigação tributária material. (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 138-139)

O segundo, aquele que integrou a relação jurídica que formou o fato ensejador da tributação:

Se afirmamos [...] que a relação jurídica é construída mentalmente como o vínculo abstrato que une dois ou mais sujeitos de direito ao qual se encontra subjacente um objeto que consiste numa conduta humana de alguém fazer ou não fazer algo em relação a outros em uma das modalidades deônticas possíveis (obrigatório, permitido ou proibido), os termos dessa relação detêm conhecimento da conduta prescrita em relação a determinado bem jurídico. Por tal razão, estão credenciadas a prestar informações sobre a natureza jurídica do fato decorrente de sua eclosão no mundo fenomênico.

Essas pessoas (que se encontram nos pólos da relação jurídica) podem informar e apresentar documentos que permitam ao agente competente apurar com elevado grau de certeza se o fato decorrente da eclosão dos efeitos dessa relação jurídica é patrimonialmente relevante [...] e ao mesmo tempo, é um fato jurídico tributário

material. Ninguém mais estará tão intimamente atrelado a um fato jurídico tributário – podendo prestar essa espécie de informação na busca da verdade material – do que aqueles sem o qual o seu surgimento no mundo fenomênico seria impossível.

[...]

Decorre disso a primeira conclusão objetiva: a pessoa que ocupou um dos pólos da relação jurídica vinculada ao aspecto material da hipótese de incidência da norma jurídica de direito tributário material pode ser posta na condição de sujeito passivo da obrigação tributária instrumental. (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 139-140).

Por fim, um terceiro estranho aos pólos da relação jurídica também poderia ser alcançado à condição de sujeito passivo da obrigação acessória em determinados casos. Diz Maurício Zockun:

Reconheça-se, contudo, que pessoa estranha aos pólos d'uma relação tributária substantiva pode deter conhecimento a respeito do nascimento da relação jurídica que supostamente ensejaria o nascimento desse dever de levar dinheiro ao erário a título de tributo.

De fato, a ciência do nascimento dessa relação jurídica pode decorrer de liame fático circunstancial e episódico formado entre o destinatário constitucional do tributo e a pessoa estranha à referida relação ou, por outro lado, emanar de vínculo previamente prescrito pela ordem jurídica... (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 141).

Quanto ao **objeto**, é fundamental observar o conteúdo do prescrito pelo § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual são objeto da obrigação acessória “...as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. É importante lembrar das lições de Hugo de Brito Machado quando afirma que “...só se incluem no conceito de obrigações acessórias aqueles deveres cujo cumprimento seja estritamente necessário para viabilizar o controle do cumprimento da obrigação principal” (Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 32)

Vasco Valdez exemplifica a prestação de informações como obrigação acessória. Diz ele: “...também se consideram obrigações acessórias todas aquelas que respeitem à necessidade de guardar a documentação relevante, se for o caso, a contabilidade ou escrita da sociedade ou da pessoa singular e ainda a prestação de informações. Isto significa que a administração fiscal pode chamar o contribuinte para prestar informações com vista a esclarecer quaisquer dúvidas que possam existir” (A constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária. *Lições de fiscalidade*. Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 196).

Tema relativamente comum é o do **abuso do poder-dever de fiscalizar**, manifestado por meio da exigência de “obrigações acessórias” indevidas.

Tem razão Renato Lopes Becho ao afirmar que “as obrigações acessórias podem constituir um grande ônus para os sujeitos passivos, nem sempre correspondendo aos fins para os quais elas foram criadas (auxiliar a fiscalização e o cumprimento da legislação) (Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 230, p. 158).

Hugo de Brito Machado enfrentou o tema do abuso do poder-dever de fiscalizar em algumas oportunidades (Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, p. 61-67; e Normas gerais de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 217-221)

Em 1997, escreveu:

Tem se tornado comum, especialmente no âmbito da fiscalização federal, a intimação de contribuintes para que forneçam aos fiscais demonstrativos os mais diversos, verdadeiros relatórios de certas atividades, para que os fiscais não tenham o trabalho de extrair dos livros e documentos mantidos pelo contribuinte, por exigência legal, as informações que desejam.

Os contribuintes estariam obrigados a atender tais exigências, porque estariam cumprindo obrigação acessória, ou o dever de informar. Importa, pois, determinar-se o que constitui objeto de uma obrigação acessória, e o que configura abuso do poder-dever de fiscalizar.

Obrigação tributária acessória é aquela prevista na legislação tributária. A escrituração de livros e a emissão de documentos, por exemplo. Inexistem obrigações acessórias instituídas caso a caso pelos agentes fiscais. Resta a obrigação acessória consistente no dever de informar, ou de prestar esclarecimentos, e nesta é que se concentra a questão de saber até onde vai a obrigação tributária acessória e onde começa o dever de fiscalizar, certo que “o sistema de fiscalização dos tributos repousa, fundamentalmente, na tessitura das obrigações acessórias”.

[...]

É comum a solicitação, por parte de agentes do fisco federal, de verdadeiros relatórios de certas atividades, ao argumento de que o contribuinte tem o dever de prestar informações e, portanto, tem o dever de lhes fornecer os dados dos quais necessitam para o desempenho da tarefa de fiscalização.

Evidente, porém, que o dever de prestar informações, que configura obrigação tributária acessória, é diverso de um suposto dever, absolutamente inexistente, de fornecer ao agente do fisco as informações que este normalmente pode obter com o exame dos livros e documentos que o contribuinte é obrigado a manter à disposição das autoridades da Administração Tributária.

[...]

A prestação de informações que configura obrigação acessória é aquela que a legislação tributária estabelece para ser ordinariamente cumprida pelo sujeito passivo, periodicamente. [...]

A obrigação acessória de prestar informações é sempre prevista normativamente, em caráter geral, vale dizer, exigível de todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação fática. Não pode resultar de determinação do agente fiscal, em cada caso, até porque o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O documentário fiscal existe exatamente para que nele os agentes do fisco colham as informações das quais necessitam. Exigir do sujeito passivo da obrigação tributária que as colham e organizem, segundo a conveniência dos agentes do fisco, é puro abuso do poder de fiscalizar. Cabe ao agente fiscal, no cumprimento de seu indeclinável dever, colher no documento fiscal as informações das quais necessita para o desempenho de suas tarefas. Para isto é que existe e percebe remuneração, que afinal é paga pelo contribuinte, não sendo razoável, pois, onerá-lo duplamente.

Por outro lado, se o fisco pudesse exigir do contribuinte verdadeiros e extensos relatórios, demonstrativos de contas diversas, ter-se-ia instituído, por simples manifestação do agente fiscal em cada caso, verdadeiros documentos, cuja elaboração a lei não impõe ao sujeito passivo.

Em síntese, tem-se que o critério para a distinção entre o objeto da obrigação tributária de prestar informações e o objeto do cumprimento do dever de fiscalizar consiste na previsão normativa e na generalidade e periodicidade. As obrigações acessórias são somente aquelas normativamente estabelecidas, de observância periódica e exigíveis dos sujeitos passivos em geral.

A lei atribui ao agente público o dever de fiscalizar, e ao contribuinte o de tolerar tal fiscalização, mesmo invadindo a sua privacidade, examinando mercadorias, livros e documentos.

[...]

Não pode a norma infralegal transferir para o contribuinte deveres que a lei atribuiu aos agentes fiscais. Ninguém de bom senso admite que uma norma inferior modifique uma lei. Desprovida, pois, de validade, é a norma inferior que a pretexto de instituir obrigação acessória atribui ao contribuinte o dever de oferecer ao agente fiscal dados que ele pode obter examinando a escrituração, ou os documentos que lhe servem de base. Mais evidente, ainda, é a invalidade do ato do agente fiscal que, sem norma alguma que o autorize, exige do contribuinte aqueles dados, que por comodismo não busca obter na escrituração ou nos documentos que este tem o dever de lhe exibir.

(Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, p. 64-67).

Mais recentemente, Hugo de Brito Machado voltou a enfrentar o tema:

Constitui obrigação tributária acessória, imputável ao contribuinte dos tributos em geral, o tolerar a fiscalização no estabelecimento, exibindo aos agentes do Fisco os livros e documentos fiscais solicitados.

É importante ressaltar que os livros e documentos que o contribuinte tem o dever de exibir são somente aqueles que é obrigado a possuir, nos termos da legislação aplicável em cada caso. O contribuinte não tem o dever de elaborar relatórios, demonstrativos, inventários, ou outros documentos exigidos pelos agentes do Fisco, que costumam fazer tais exigências por puro comodismo.

Realmente, é muito comum a transferência, pelos agentes do fisco, de encargos seus para o contribuinte. Em vez de fazerem os levantamentos que podem fazer nos livros do contribuinte, exigem que este lhes forneça demonstrações de contas, de operações, relatórios de ocorrências e outras informações que podem com segurança obter no exame de livros e documentos, mas preferem, por comodismo, que lhe sejam fornecidos prontos. Essa prática tornou-se ainda mais frequente depois que a lei instituiu o denominado crime fiscal, que se pode configurar pela conduta de *elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato*, que inibe o contribuinte de fornecer ao fiscal documento que não corresponda à verdade.

(Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 34-35).

Concordo com as conclusões apresentadas por ele.

Por fim, é importante tecer algumas palavras sobre o **veículo introdutor de enunciados prescritivos que encerram obrigações acessórias**. A questão gira em torno de

poderem as obrigações acessórias serem estabelecidas por atos infralegais. Concordo, aqui, com a posição de Hugo de Brito Machado, para quem o estabelecimento de obrigações acessórias prescinde de lei. A partir da interpretação conjunta do art. 96 do Código Tributário Nacional – o qual prescreve que “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” – e do art. 113, § 2º – de acordo com o qual “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” – conclui que as obrigações acessórias podem ser estabelecidas por regulamentos. Diz ele: “...ao não se referir à obrigação tributária acessória quando estabelece que somente lei pode estabelecer, e ao definir essa espécie de obrigação como decorrente da legislação – conceito que abrange regras de hierarquia inferior -, o Código Tributário Nacional deixa claro que as obrigações acessórias podem ser, sim, instituídas por regulamentos” (*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 253).

Isso não quer dizer que qualquer dever administrativo possa ser instituído por regulamento. Não. Novamente, apoio-me nas lições de Hugo de Brito Machado, para o qual “...nem todos os deveres administrativos impostos a contribuintes e a terceiros no interesse da Administração Tributária configuram obrigações tributárias acessórias. Estas, porque acessórias, instrumentais, necessárias para viabilizar o cumprimento da obrigação principal, podem ser instituídas por normas de natureza simplesmente regulamentar. Não os outros deveres administrativos, que, embora possam ser úteis no controle do cumprimento de obrigações tributárias, não são inerentes a estas, e, assim, não se caracterizam como obrigações tributárias acessórias” (*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 254). Posição reiterada em escrito dele mais recente (Hugo de Brito Machado. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 212-216). Afinal, “...um dever administrativo que não seja indispensável ao controle do cumprimento de obrigação tributária principal só por lei pode ser instituído. Não se enquadra no conceito de obrigação tributária acessória” (Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 33).

A obrigação acessória a que sujeito a recorrente não padece de qualquer ilegalidade.

Observe-se que o art. 32, IV da Lei n. 8.212/91 prescreve que “A empresa é também obrigada a [...] informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS”. Observo que a obrigação acessória, bem como a descrição da infração pelo seu descumprimento, constam da lei, precisamente no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, que prescreve que “A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior”. Como, também, no art. 225, IV, § 4º, do RPS. Eis a descrição da conduta ilícita:

Apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, IV, da Lei nº 8.212/1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

No presente caso, foi exatamente a conduta do recorrente. Diante disso, nego provimento ao recurso.

Conclusão.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer as alegações de constitucionalidade em respeito à Súmula CARF 2, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle