



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.003467/2007-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.504 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2020
Recorrente UNIMED VITORIA COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 26/06/2007

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68

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. No presente caso, entretanto, as obrigações acessórias correspondia à informar fatos geradores que foram posteriormente considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal: crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. O STF analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014, no qual declarou a inconstitucionalidade do dispositivo em questão. Sobreveio a suspensão da execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91 pelo art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016 do Senado Federal.

Deixar de registrar em campo próprio da GFIP, o valor das remunerações referentes à PREVIDÊNCIA PRIVADA de Diretores, que compõe a base de cálculo.

Aplicação da Súmula CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da multa a contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91 e aplicar a Súmula CARF no 119.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 793-801) em que a recorrente sustenta, em síntese:

- a) A recorrente sempre apresentou GFIP no prazo legal, dela fazendo constar as obrigações que considera devidas e que são regularmente recolhidas em tempo e valor correto. Não houve intempestividade nem a imputação de incorreção de cálculos ou inexatidão das informações prestadas.
- b) Sendo de omissão a imputação de comportamento infrator, de acordo com essa circunstância deve ser fixada a multa, (o que se admite apenas para argumentar) e não no momento em que, reconhecendo a dívida venha a recorrente a efetuar pagamento da obrigação principal. A decisão assim posta, além de vulnerar o direito, desveste qualquer lógica de raciocínio porque concede a recorrente um direito que nunca poderá exercer. Ao contrário disso, admitindo a retroação da lei mais benéfica ao contribuinte, o fisco terá de efetivar, de pronto, novos cálculos e aplicar significativa redução do valor do auto de infração.
- c) As supostas contribuições que teriam sido omitidas nas informações da GFIP ainda não se consolidaram, não podendo a recorrente ser penalizada por uma suposta infração que assim só se configurará caso sejam tais contribuições, em definitivo, consideradas devidas – o que ainda não ocorreu. As multas referentes às obrigações acessórias não devem ser cobradas se as obrigações principais não são devidas.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos (fls. 800 e 801):

Assim sendo espera e requer que o julgamento final deste recurso seja feito de forma concomitante com os processos relativos as NFLDs acima discriminadas, a fim de que, a insubsistência daquelas possa repercutir neste auto de infração como de Direito.

Por outro lado, o que se admite apenas para argumentar, caso tal não ocorra, o valor deve ser reduzido, não só para limitar-se ao período válido e não alcançado pela decadência, mas também pela redução da multa pela aplicação retroativa da lei.

Pede, portanto, e requer o julgamento de insubsistência total do auto de infração ora impugnado, ou, se for o caso, regido pelo princípio da eventualidade, sua redução aos limites indicados.

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração-AI/DEBCAD nº 37.097.428-0 (fls. 2-712) que constitui crédito tributário de penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias (art. 32, IV e §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91), em face de Unimed Vitoria Cooperativa de Trabalho Médico (CNPJ nº , referente a fatos geradores ocorridos no período de 03/2000 a 05/2007. A autuação alcançou o montante de R\$ 3.513.911,06 (três milhões quinhentos e treze mil novecentos e onze reais e seis centavos). A notificação aconteceu em 03/10/2007 (fl. 766).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal da Infração (fl. 28) o seguinte:

A empresa deixou de informar em campo próprio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, o valor das remunerações pagas às cooperativas de Trabalho. Os valores correspondentes as bases de cálculo referentes aos serviços prestados pelas cooperativas estão relacionados no anexo de cálculo do Auto de Infração. Os valores estão relacionados em seis Levantamentos que compõem as bases de cálculo numeradas dela 6:

- Base 1: Base de Cálculo do Levantamento CIN - Coop. Tr. Prof. Instrumentação Cirúrgica
- Base 2: Base de Cálculo do Levantamento CNT- Coop. dos Anestesiistas
- Base 3: Base de Cálculo do Levantamento CPS - Coop. Trabalho Psicologia
- Base 4: Base de Cálculo do Levantamento CPT - Coop. Coopertaxi
- Base 5: Base de Cálculo CUN - Coop. Uniodonto
- Base 6: Base de Cálculo Levantamento IN - Intercâmbio entre Unimeds.

O Levantamento IN - Base 6, é referente aos Valores pagos à título de "INTERCÂMBIO ENTRE UNIMEDs". Estes valores com a relação das faturas estão relacionados em 8 (oito) anexos correspondentes aos anos de 2000 (a partir de 03/2000) a 2007 (até 05/2007). O Levantamento IN compõe a Notificação Fiscal 37.097.431.0.

O valor da Mão-de-Obra Cooperada foi aferida utilizando-se como base de cálculo para a Previdência Social, base de cálculo prevista no art. 22, Inciso IV da Lei 8212/91, o percentual de 30%. Sobre esta base incide a alíquota aplicada de 15%.

As Bases 1 a 5 compõem a Notificação Fiscal 37.097.429-8.

O contribuinte também deixou de registrar em campo próprio da GFIP, o valor das remunerações referentes a PREVIDÊNCIA PRIVADA DIRETORES. PREVIDÊNCIA PRIVADA DIRETORES compõe a base de cálculo 7. Esta rubrica compõe a Notificação Fiscal 37.097.430-1.

Assim, o contribuinte incorreu em infração ao Art. 32, IV, parágrafo 5 da Lei 8212/91, com redação dada pela Lei 9528/97. Em ação fiscal anterior, foi lavrado contra o contribuinte o Auto de Infração de número 35.491.557-6, por infração, também ao Art. 32, IV, parágrafo 5 da Lei 8212/91. O Auto de Infração foi lavrado na data de 20/08/2003. Desta forma, o contribuinte é um infrator reincidente. No entanto, a ocorrência de agravante de reincidência não produz efeito para a gradação da multa, conforme dispõe o Art. 655, parágrafo 4 da IN/SRP 03 de 14/07/2005. Não configurada a circunstância atenuante, prevista no Art. 291 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3048/99. A correção da Infração através da Retificação das GFIP apresentadas, deverá seguir o que determina o capítulo V - Retificações de Informações do Manual GFIP – SEFIP.

A situação acima descrita, em tese, configura o Crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no Art. 337-A, Inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9983, de 14/07/2000, motivo pelo qual será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis.

Consta do processo, ainda, documentos referentes a: i) Tabela contendo as bases de cálculo referidas no relatório (fls. 30-33); ii) Anexos acerca do histórico dos débitos (fls. 46-712).

A contribuinte apresentou impugnação em 05/11/2007 (fls. 744-751) alegando que:

- a) Os lançamentos aos quais vincula-se o Auto de Infração não são devidos. Por essa razão, não há que se falar em validade da cobrança da multa de que versa o presente processo.
- b) Parte dos créditos cobrados já foram alcançados pela prescrição.
- c) Como obrigação acessória, a sua existência e validade estão subordinadas à existência e validade da obrigação principal. Inexistindo a principal, inválida e inexistente a acessória.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos (fl. 751):

Em apreciação a ser feita concomitante e simultaneamente com as defesas apresentadas em relação as NFLD resultantes da ação fiscal realizada e já concluída, o presente auto de infração deverá ser julgado totalmente insubsistente, por ser de direito e justiça em relação a requerente.

Por outro lado, o que se admite apenas para argumentar, caso tal não ocorra, o valor deve ser reduzido, para limitar-se ao período válido da suposta exigência acessória de apresentação da GFIP, ou seja, sobre os eventuais lançamentos que vierem a ser, hipoteticamente, considerados devidos pela requerente apenas nos períodos decorridos a partir do exercício de 2002, e do mês de outubro daquele ano.

Pede, portanto, e requer o julgamento de insubsistência total do auto de infração ora impugnado, ou, se for o caso, regido pelo princípio da eventualidade, sua redução aos limites indicados.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Relação de notificações em face da Cooperativa (fl. 756); ii) Trechos de jurisprudência (fls. 757 e 758); iii) Captura de tela do sistema SEFIP (fl. 789) e iv) Comprovante de declaração das contribuições a recolher à Previdência Social e a outras entidades e fundos por FPAS empresa (fl. 760).

Após, foi determinada diligência para enviar o presente processo ao ARFB Notificante, para aguardar os pronunciamentos nas NFLD Debcad nº 37.097.431-0 e 37.097.429-8, uma vez que os fatos geradores lançados no presente Auto de Infração guardam relação com aqueles que constituem objeto de lançamento de débito nas mencionadas NFLD (fls. 764 e 765).

Sobreveio informação do Auditor Fiscal (fl. 768) no sentido de que:

Em atendimento à solicitação supra informamos que nesta data estamos apresentando os novos Relatórios Fiscais das Notificações Fiscais de números 37.097.429-8 e 37.097.431-0. As duas Notificações Fiscais retornaram em diligência esta fiscalização. As duas Notificações, juntamente com a Notificação 37.097.430-1, deram origem ao Auto de Infração 37.097.428-0, referente a deixar de informar em GFIP os Fatos Geradores numerados de BASE 1 a BASE 7, conforme planilha do Auto de Infração. Não houve retificação de valores das Notificações . os valores são integralmente Ratificados. Os valores do presente Auto de Infração também são integralmente ratificados.

Ainda, foi determinada nova diligência para enviar o processo ao SECAT/DRF – Vitória, para intimar a empresa autuada a apresentar documentação comprobatória de sua condição de associada à Central Nacional Unimed – Cooperativa Central, desde a data da propositura da consulta apontada na peça defensiva da NFLD nº 37.097.431-0, a fim de que fosse possível evidenciar se a resposta dada à consulente também vincularia a ora recorrente (fls. 772 e 773).

A recorrente foi intimada em 10/11/2008 (fl. 775-777) e, com isso, foi dado seguimento ao feito (fl. 779).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ (DRJ), por meio do Acórdão nº 12-26-307, de 25 de setembro de 2009 (fls. 782-788), deu provimento parcial a impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 26/09/2007

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATO GERADOR. DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8. MULTA. APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENÉFICA.

A empresa é obrigada a informar mensalmente a RFB, por intermédio da GFIP, os dados relacionados aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas As contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do artigo 173, I, do CTN.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Lei aplica-se a fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a vigente ao tempo de sua prática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 18 de dezembro de 2009 (fl. 792), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 15 de janeiro de 2010 (fls. 793-801). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

O presente caso diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória, relativa ao Código de Fundamentação Legal 68. Ou seja, a recorrente deixou de apresentar 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. Dever previsto no art. 32, IV, § 5º da Lei n. 8.212/91 e no art. 225, IV, § 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 inexistente 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. Concorde 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 deonticas 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 alçado 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 exhibir.

(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 exhibir 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. 133, § 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 da recorrente.

Entretanto, aqui é importante ressaltar que os fatos geradores que deixaram de ser informados são aqueles relativos a supostos créditos tributários para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, declarados inconstitucionais pelo STF.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (RE 595838, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Importante ressaltar que não houve a modulação de efeitos. Cito a ementa do julgado dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 595.838:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional. 1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à

Constituição Federal. 4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. 5. Embargos de declaração rejeitados. (RE 595838 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015)

Lembro, ainda, que nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal, o Senado Federal suspendeu a execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91. Eis os termos do art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.

Em outra oportunidade, examinei a questão em conjunto com Guilherme Broto Follador, nos seguintes termos:

Outro caso muito peculiar é o das cooperativas de trabalho. O art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, previa contribuição “[...] a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas”. Contudo, tal lei foi revogada pela Lei nº 9.876/1999, que, em seu lugar, inseriu, no art. 22 da Lei nº 8.212/91, o inciso IV. Segundo esse dispositivo, a “[...] contribuição a cargo da empresa [...]”, no caso das cooperativas de trabalho, seria devida pelo tomador do serviço dos cooperados contratados por intermédio de cooperativas de trabalho, à razão de 15% “[...] sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços [...]”. Ocorre que tal dispositivo é flagrantemente inconstitucional, haja vista que o pagamento feito à cooperativa é destinado, antes, a ela, e não ao cooperado. E o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, somente autorizou a tributação, pela contribuição previdenciária, das remunerações pagas ou creditadas a pessoas naturais. O STF recentemente reconheceu essa inconstitucionalidade, ao julgar, com repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 595.838-SP, em que restou assentada a seguinte tese: “É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”. Em seguida, em 30 de março de 2016, o Senado Federal editou a Resolução nº 10/2016, suspendendo a execução do referido dispositivo. Como era de se esperar, dentre os fundamentos para tanto invocados, estão os de que “Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados”, e de que a previsão “[...] extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados [...]”, o que caracteriza a utilização de “nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º [...]” da Constituição Federal. (Cooperativas – aspectos tributários. in: *Sociedades cooperativas*. Coordenação de Alfredo de Assis Gonçalves Neto. São Paulo: Lex, 2018, p. 333).

Este também foi o entendimento de Leandro Paulsen, ao analisar a questão:

Conforme já abordamos ao cuidar da base econômica prevista no art. 195, I, a, especificamente em face da potencialidade semântica da referência a pagamento ou creditamento a “pessoa física”, tal contribuição desbordou da base econômica ali dada à tributação, que, mesmo com a redação da EC nº 20/98, enseja a tributação, a título

ordinário, das remunerações à pessoa física, e não à pessoa jurídica. Tendo em conta que é, por certo, pessoa jurídica, e que os pagamentos são feitos à cooperativa contratada, e não diretamente aos cooperados, revela-se, na Lei 9.876/99, uma nova contribuição que só por lei complementar poderia ter sido instituída, conforme o art. 195, § 4º, da Constituição. Ou seja, é *inconstitucional a contribuição em questão* com a agravante de que a Lei 9.876/99, simultaneamente à inclusão do inciso IV no art. 22 da Lei 8.212/91, revogou expressamente a LC 84/96 que impunha à própria cooperativa de trabalho, enquanto contribuinte, o pagamento de contribuição de 15% sobre o valor pago a seus cooperados. Assim, temos uma nova contribuição inconstitucional e a anterior, que era suportada pelas próprias cooperativas, revogada, de modo que nenhuma delas é devida a contar da vigência da Lei 9.876/99 (Andrei Pitten Velloso e Leandro Paulsen. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 144).

Diante disso, e seguindo o entendimento deste Conselho de Recursos Fiscais, é possível sustentar que aqueles “ fatos geradores”, em verdade, inexistiram, não havendo que se falar em descumprimento da obrigação acessória.

Entretanto, a contribuinte também deixou de registrar em campo próprio da GFIP, o valor das remunerações referentes à PREVIDÊNCIA PRIVADA de Diretores, que compõe a base de cálculo.

Aqui, entretanto, tem lugar a aplicação da Súmula CARF 119:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. **(Vinculante)**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Conheço integralmente do recurso, e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da multa a contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91 e aplicar a Súmula CARF no 119.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

Fl. 17 do Acórdão n.º 2301-008.504 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11543.003467/2007-75