



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11853.000605/2007-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.346 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2020
Recorrente MARK BUILDING ADMINISTRACAO DE SERVICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 27/04/2007

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

Constituiu-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.

SÚMULA CARF 119. RETROATIVIDADE BENIGNA

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para aplicar o disposto na Súmula CARF 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. 121-125) em que a recorrente sustenta, em síntese:

- a) Reitera todos os argumentos apresentados na impugnação e o pedido para que o processo seja julgado em conjunto com aquele oriundo da NFLD n.º 36.026.648-0.
- b) Não ter legitimidade passiva, tendo em vista que os pagamentos alegadamente efetuados não foram feitos pela contribuinte, mas sim pela empresa de marketing por ela contratada.
- c) Os pagamentos em questão não constam de sua contabilidade justamente porque não foram por ela efetuados. Assim, não houve prestação de informações inexatas à fiscalização. Os valores tomados como base pela fiscalização foram pagamentos à pessoa jurídica Salles Adan & Associados Marketing de Incentivos S/C LTDA e, por essa razão, foram contabilizados como serviços prestados por pessoa jurídica.
- d) Há duplicidade de autuação entre a NFLD n.º 36.026.648-0 e o presente Auto de Infração, o que justifica o cancelamento deste último.
- e) Houve a multiplicação indevida do valor da multa por cada competência apurada.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos (fls. 124-125):

“Diante de todo o exposto, a Recorrente reitera todas as alegações contidas em sua impugnação, requerendo a este Egrégio Conselho que receba o presente recurso e determine o seu julgamento em conjunto com o processo decorrente da impugnação à NFLD n.º 36.026.648-0, para:

I) determinar o cancelamento do lançamento em questão, em face da flagrante ilegitimidade da Recorrente para figurar no pólo passivo da exigência fiscal em comento;

ii) reconhecer, no mérito, a total ILEGALIDADE da exigência em questão, por todas as razões já expostas; e

iii) reduzir a penalidade aplicada à Recorrente a uma só multa, tendo em vista que se trata de infração continuada, a qual não há de ser penalizada diversas vezes, mas tão-somente uma, nos termos da jurisprudência já pacificada de nossos tribunais.

Por fim, requer que seja revisto o valor da base de cálculo utilizada pela fiscalização, pelos mesmos motivos expostos nos autos do processo relativo à NFLD já mencionada, e espera que seja dado integral provimento a este recurso, a fim de cancelar o lançamento que originou este processo”.

A presente questão diz respeito ao Auto de infração - AI/DEBCAD n.º 37.097.481-6 (fls. 2-69) que constitui crédito tributário de penalidade em face de Mark Building – Administração de Serviços LTDA (CNPJ n.º 37.074.788/0001-90), pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §§ 3 e 5, referente a fatos geradores ocorridos no período de 07/2003 a 01/2006. A autuação alcançou o montante de R\$ 302.070,80 (trezentos e dois mil e setenta reais e oitenta centavos). A notificação aconteceu por entrega pessoal em 30/04/2007 (fl. 129).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 15-18) o seguinte:

“A empresa deixou de informar na GFIP (e de registrar em folha de pagamento) os valores dos prêmios (incentivo) pagos aos segurados premiados (empregados e/ou contribuintes individuais), através de cartão de crédito PERFORMANCE CLASS administrado pela empresa prestadora de serviços SALLES ADAN & ASSOCIADOS MARKETING DE INCENTIVOS S/C LTDA, CNPJ 66.844.75410001-

A empresa apresentou o contrato de prestação de serviços celebrado com a prestadora Salles Adan & Associados Marketing de Incentivos S/C Ltda, o qual apresenta como objetivo a promoção de "...campanha de marketing de incentivos, elegendo mediante as condições abaixo estipuladas, a CONTRATADA, para prestar serviços de gerenciamento de premiação e conduzir a referida campanha utilizando o cartão eletrônico de premiação, denominado PERFORMANCE CLASS, com a finalidade de premiar, a título de incentivo, pessoas de seu relacionamento, a serem por ela indicados, adotando para tanto, os serviços especializados e desenvolvidos pela CONTRATADA, com os produtos definidos neste instrumento, os quais configuram, ainda, um meio de publicidade da CONTRATANTE."(grifo nosso).

Ressalta-se que a empresa apresentou as Notas Fiscais dos serviços prestados pela Salles Adan & Associados Marketing de Incentivos S/C Ltda, não apresentando, porém, as respectivas Relações Nominais dos premiados onde estariam identificados os segurados empregados e/ou contribuintes individuais; o CPF; o tipo de cartão eletrônico utilizado; os valores dos prêmios recebidos; e a identificação da Nota Fiscal com data de crédito, de emissão e o número.

Desse modo, resta caracterizada a apresentação pela empresa de informação a Previdência Social que registra contribuição previdenciária devida referente aos seus segurados. Ao conceder aos empregados e/ou contribuintes individuais, premiação visando aumento de produtividade (incentivo), a empresa constituiu fato gerador da obrigação previdenciária principal em relação ao segurado empregado e/ou contribuinte individual, e em relação a empresa pela prestação de serviços remunerados por estes segurados. Portanto, por meio da prestadora de serviço Saltes Adan & Associados Marketing de Incentivos S/C Ltda, a empresa Mark Building Administração de Serviços Ltda remunerou seus empregados e/ou contribuintes individuais, segurados obrigatórios da Previdência Social, segundo art. 12 da Lei nº8.212/91”.

O mesmo documento ressalta que o lançamento efetuado não está incluído na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD/DEBCAD nº 37.026.648-0.

O Auto de Infração veio acompanhado de documentos referentes à constituição e alterações contratuais da empresa autuada e sobre os mencionados pagamentos envolvendo a empresa de marketing de incentivos, além de outros documentos contábeis da recorrente (fls. 22-69).

A contribuinte apresentou impugnação em 15/05/2007 (fls. 71-78), sustentando os mesmos argumentos do Recurso Voluntário acima transcritos. Ao final, formula pedidos nos seguintes termos (fl. 78):

“Por tudo o quanto exposto, a Suplicante espera seja integralmente provida sua defesa, cancelando-se o lançamento objeto do AI nº 37.097.481-6, ou, caso assim, não se entenda, que seja a multa reduzida a uma competência só, pelas razões acima demonstradas.

Requer, ainda, o apensamento desta defesa ao processo decorrente da NFLD n.º 37.026.648-0 para julgamento em conjunto, sob pena de prejuízo às defesas ora apresentadas, cerceando o constitucional direito da Suplicante à ampla defesa”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ), por meio do Acórdão n.º 03-21.556, de 19 de julho de 2007 (fls. 111-117), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 27/04/2007

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Apresentar GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias constitui infração ao art. 32, IV, da Lei n.º 8.212/91.

Lançamento Procedente

Após a apresentação do Recurso Voluntário, sobreveio nova manifestação da contribuinte solicitando a distribuição e julgamento do processo (fls. 130-131).

Pelo Despacho n.º 2301-88, de 13 de fevereiro de 2012, foi prorrogado o prazo de julgamento do recurso por 180 dias (fl. 133). Em seguida, pela Resolução n.º 2301-000.218, de 18 de abril de 2012 (fls. 134-139), o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos do voto do relator (fl. 139):

“No caso em análise, está requerida explicitamente a conexão, bem como a recorrente deixou de tratar dos fatos geradores que afetam a presente autuação por entender ter tratado do assunto no processo que aborda a NFLD. Continuarmos com o julgamento isolado do presente poderá resultar em prejuízo para a defesa. Como cuidamos de julgamento de penalidade por problemas na GFIP, a identidade com o contexto dos fatos que envolvem a NFLD é óbvio de modo a restar evidenciada a conexão.

Por todo o exposto voto no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, de modo que seja analisada a conexão entre o presente processo e aquele que trata da NFLD 36.026.6480, efetuando a redistribuição de ambos para o relator que primeiro foi sorteado”.

Após as devidas averiguações (fls. 145-153), sobreveio o encaminhamento para diligências de fl. 154, no seguinte sentido:

“Trata-se de retorno do processo à Unidade Preparadora, pelo CARF, por conversão de julgamento em diligência, para que fosse analisada a conexão do processo de débito, AI 37.097.481-6, com o processo de débito NFLD 37.026.648-0 (e-processo 11853.000638/2007-19, localizado na DRF/RJ1).

Esta Equipe verificou que o contribuinte, CNPJ 35.935.907/0001-27, aderiu ao Parcelamento da Lei 11941/2009, tendo efetuado a consolidação em 27/11/2009, quando incluiu a NFLD 37.026.648-0, conforme o Demonstrativo anexado às folhas 147 a 149.

Esse parcelamento foi rescindido em 01/09/2017, após o pedido de desistência, apresentado pelo contribuinte, em 26/08/2017, para adesão ao Parcelamento PERT/2017.

Isto posto, e para atendimento da solicitação de diligência, requerida pelo CARF, por meio da Resolução n.º 2301-000.218 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, às folhas 134 a 139, propõe-se o encaminhamento do processo à DIFIS/DRF/BSB”.

Finalmente, atendido o quanto proposto, sobreveio a Informação Fiscal de fl. 156, que relata como segue:

Trata-se de requerimento de Diligência Fiscal por meio Resolução n.º 2301000.218/CARF, para que esta Divisão de Fiscalização analise a conexão entre o presente processo e processo de NFLD 36.026.648-0.

Preliminarmente cabe informar que a NFLD demandada já se encontra digitalizada no processo comprot n.º 1853.000638/2007-19 e juntado ao presente processo pela Divisão de cobrança/DRF/Brasília. Contudo, ressalta-se que o débito decorrente da NFLD 36.026.648-0, em apreço, não é mais objeto de contencioso administrativo, vez que o contribuinte desistiu dos recursos, ao aderir o parcelamento do débito, nos termos da Lei e na forma prevista no art. 13, da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 6, de 2009, in verbis: *Art. 13. Para aproveitar as condições de que trata esta Portaria, em relação aos débitos que se encontram com exigibilidade suspensa, o sujeito passivo deverá desistir, expressamente e de forma irrevogável, da impugnação ou do recurso administrativos ou da ação judicial proposta e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e as ações judiciais, até 30 (trinta) dias após o prazo final previsto para efetuar o pagamento à vista ou opção pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Portaria. (Redação dada pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB n.º 11, de 11 de novembro de 2009)*

Conforme informa a DICAT/DRF/Brasília, despacho, fl. 154, o contribuinte, CNPJ 35.935.907/0001-27, aderiu ao Parcelamento da Lei 11.941/2009, tendo efetuado a consolidação em 27/11/2009, quando incluiu a NFLD 37.026.648-0, conforme o Demonstrativo anexado às folhas 146/153.

Com isso, a contribuinte foi intimada no dia 03/07/2018 para manifestação em 30 dias (fls. 158 e 159) e, findo o prazo, foi dado seguimento ao processo para julgamento (fls. 160-163).

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 26 de junho de 2008 (fl. 120 e 129), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 23 de julho de 2008 (fl. 129). 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.

As obrigações tributárias acessórias

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 *accessória*. 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 *accessória*, 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 *accessória*, 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 *accessória* 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 *accessória*, 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 *accessória*” 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 *accessória* 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 *accessório*, efetivamente, de alguma obrigação principal. Há casos, inclusive, que a obrigação principal sequer existirá, e, mesmo assim, poderá surgir, independentemente disso, a obrigação *accessória*. Por fim, o termo “obrigações *accessórias*” deveria ser reservado apenas àquelas obrigações que efetivamente “...*se colocam accessoriamente 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. 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 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 ensinaria 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 a 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, é caso de aplicação da Súmula CARF 119:

SÚMULA CARF 119. RETROATIVIDADE BENIGNA

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.

Diante disso, dou parcial provimento ao recurso para o fim de aplicar o disposto na Súmula CARF 119.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

Fl. 14 do Acórdão n.º 2301-008.346 - 2ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11853.000605/2007-61