



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13985.000168/2007-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.184 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2020
Recorrente CONSTRUTORA SANTA LUCIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2000 a 21/12/2000

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. GFIP. DADOS CADASTRAIS E FATOS GERADORES. DEVER DE INFORMAR MENSALMENTE. DESCUMPRIMENTO. MULTA

Constitui infração deixar a empresa de informar mensalmente, por intermédio de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), os dados cadastrais e todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações, sujeitando o infrator à pena administrativa de multa.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE EM RAZÃO DO PRAZO DE FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

As hipóteses de nulidade estão previstas expressamente no art. 59 do Decreto n. 70.235/72

DECADÊNCIA DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

No presente caso, proibição da reformatio in pejus.

Recurso conhecido em parte, e, no mérito, desprovido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: 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. 86-97), no qual a recorrente sustenta:

- a) a nulidade da notificação em razão da “extrapolação do prazo fiscalizatório”, fundamentando sua pretensão no Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina;
- b) a decadência do “...direito de cobrar qualquer valor no que se refere às competências de 02/2000 a 06/2002”, afirmando que o reconhecimento da decadência deve ser atribuído a todas as competências previstas no auto de infração porque teriam sido geradas a partir de 2000;
- c) a inconstitucionalidade formal das leis ordinárias em matéria previdenciária; e
- d) a confiscatoriedade da multa aplicada, que feriria o direito constitucional à propriedade, além dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requeru, por fim, o conhecimento do recurso, e, no mérito, a reforma integral da decisão recorrida, nos seguintes termos (fls. 96 e 97):

Diante de todo o exposto na presente impugnação administrativa do Respeitável Acórdão nº 07-13.595, - 5ª Turma de DRJ/FN S que julgou procedente em parte a autuação efetuada pelo Nobre Auditor Fiscal da Receita Federal, requerendo sejam analisados os argumentos acima expostos, sendo acolhidas as preliminares argüidas, considerando-se a extrapolação do prazo fiscalizatório, bem como, a decadência da pretensão punitiva a partir da competência 1999 até a presente data, havendo o imediato cancelamento do auto de infração lavrado.

Contudo, caso não seja este o nobre entendimento de Vossas Excelências, que no mérito sejam julgadas procedentes as razões esposadas com o posterior cancelamento do auto de infração impugnado, considerando-se a tese defensiva, analisando-se os princípios constitucionais e tributários, mormente porque desrespeitados o seu direito à propriedade, a vedação de confisco, a observância da norma mais benéfica ao contribuinte, à impossibilidade de tributar por meio de presunção, a homologação tácita da situação fiscal que se encontrava a empresa, e por todos os demais fundamentos constantes no conteúdo desta reclamação, é que requeremos que o Auto de Infração, seja anulado, para que seja declarado como insubsistente, determinando-se, de imediato, a sua desconstituição e a sua baixa dos registros da Gerência Regional da Fazenda, cancelando-se o ato fiscal combatido.

Requer-se, por fim, e igualmente, que seja observada a capacidade contributiva, o aspecto social que envolve a questão e todas as demais conseqüências que a exação fiscal virá a causar a recorrente, e aos sócios e aos funcionários que dependem do trabalho desta para sobreviver e obter a fonte de renda da suas respectivas famílias.

Considerando tudo o mais que será suprido pela notória proficiência dos Senhores Julgadores, requer se digne julgar nulo de pleno direito o ato fiscal discutido, por se apresentar em desacordo com a realidade dos fatos e o direito aplicado à espécie, cancelando o ato fiscal.

Por derradeiro, requer que permaneçam inalteradas as retificações e deferimentos efetuados no acórdão recorrido, não havendo decisão in pejus ao recorrente.

Cumpridas as formalidades legais e por ser um ato de inteira e salutar justiça.

A presente questão diz respeito ao AI - Auto de Infração/DECAB nº 37.098.178-2 (fl. 2) que constitui crédito tributário de penalidade em face de Construtora Santa Lucia Ltda. (CNPJ nº 00.377.652/0001-40), pelo descumprimento da obrigação acessória de prestar informações relacionadas aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outros dados de interesse do INSS, referente ao período de apuração de 01/1996 a 12/2006. A autuação alcançou o montante de R\$ 2.509,75 (dois mil quinhentos e nove reais e setenta e cinco centavos). A notificação ocorreu em 30/07/2007 (fl. 27).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 7-9) que foi solicitado ao contribuinte, através de Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD (fl. 14), o fornecimento da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP do período de 01/1999 a 12/2006. No entanto, foram apresentados dados incompletos, inexatos ou omissos, sem uma ordem numérica ou cronológica das notas fiscais de prestação de serviços, sendo que “foi entregue GFIP em meio papel da competência 01/1999 a 01/2000”, não sendo possível apurar precisamente o valor das retenções. O relatório informa, ademais, que o sujeito passivo teria infringido o art. 32, IV, § 6º, da Lei nº 8.212/91.

Por sua vez, o Relatório Fiscal da Multa Aplicada discrimina o montante da penalidade relativa a cada mês do período de apuração (fl. 10-12).

Consta do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 15 e 16) que “o contribuinte não possui saldo a compensar até a competência 12/2006 das retenções da Lei 9.711/98 destacadas em notas fiscais de prestação de serviços, conforme demonstrado nas NFLD lavradas. Apresentou débitos de desconto dos segurados (NFLD N. 37.098.180-4) e também houve competências sem a devida declaração em GFIP (AI CFL 67 n. 37.098.176-6) que ‘em tese’ configuram crimes previstos nos art 168-A e 337-A do Código Penal aprovado pela Lei n. 2.848/40 com redação dada pela Lei n. 9.983/00”.

A contribuinte apresentou impugnação em 29/08/2008 (fls. 29-44) alegando como preliminares a nulidade do auto de infração, em decorrência da “extrapolação do prazo fiscalizatório”, e a decadência do “...direito de cobrar qualquer valor no que se refere às competências de 02/2000 a 06/2002”, afirmando que o reconhecimento da decadência deve ser atribuído a todas as competências previstas no auto de infração porque teriam sido geradas a partir de 2000. No mérito, entendeu sustentou que:

a) Após uma verificação mais apurada dos documentos que dispõe a empresa (que poderia ter sido feita pelo Nobre Agente Fiscal), encontrou-se as notas fiscais mencionadas, não havendo que se falar em irregularidade, falta de retenção dos tributos devidos, ou mesmo, falta da entrega dos documentos exigidos;

b) As Notas Fiscais em questão, estão prescritas, não mais sendo passíveis de gerar qualquer punição, não havendo que se falar em pena de multa, ou qualquer outra sanção. Além de que, algumas foram canceladas ou anuladas, devido a equívocos em sua formalização.

c) Todas as Certidões Negativas de Débitos Fiscais solicitadas no período mencionado na autuação foram concedidas, o que significa que não haviam irregularidades ou se deu a homologação tácita da Receita Federal.

d) A empresa sempre efetuou as retenções, chegando por vezes a recolher mais do que devia de INSS, e este valor deve ser somado com o saldo a compensar no mês seguinte, demonstrando sua idoneidade e coerência.

e) Há confiscatoriedade da multa aplicada, que feriria o direito constitucional à propriedade, além dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ao final, formula os requerimentos nos mesmos termos do Recurso Voluntário acima transcritos (fls. 43 e 44).

Após, considerando as informações constantes Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 37.098.181-2 (fls. 52-55), foi requisitada diligência de ofício (fls. 56 e 57) para esclarecer a divergência entre tal NFLD e o Relatório Fiscal da Infração, nos seguintes termos:

No item 4 do Relatório Fiscal da Infração, de fls. 06/08, o auditor aponta como irregularidades a falta de informação em GFIP de retenção e compensação, em competências inseridas no período de 02/2000 a 13/2002.

Nesse mesmo item, o auditor indica quais os valores da compensação que deixaram de ser declarados na GFIP e informa literalmente, a partir da competência 02/2001, que: “Não foi informado a compensação lançada na contabilidade na conta INSS a recolher” (grifei).

Entretanto, a auditoria fiscal também lavrou a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NF LD) nº 37.098.181-2, onde apurou débitos depois de recompor a apropriação das compensações realizadas pela empresa, justificando, em relação às competências até 13/2002, que havia divergências entre o valor lançado na contabilidade da empresa a título de compensação e o apurado com base nas folhas de pagamento, conforme cópia de parte do Relatório Fiscal da mencionada NFLD (item 9) ora juntada às fls. 51/54, desconsiderando os valores de compensações contabilizados. Registra-se que essa NFLD também está sendo enviada em diligência para esclarecimentos sobre seus cálculos.

Como se vê, uma eventual retificação da GFIP pelo contribuinte, nos termos colocados no Relatório Fiscal da Infração, não corrigiria o erro no respectivo campo, posto que o valor da compensação ali expresso, retirados dos livros contábeis, não mais corresponde à realidade, em razão da lavratura da NFLD citada, que considerou outros valores para algumas daquelas competências.

Assim, com fundamento no que dispõe o art. 11 da Portaria da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, proponho diligência à Fiscalização a fim de que esta se pronuncie sobre essa questão, apontando os valores que deveriam constar na GFIP, considerando os termos da NFLD nº 37.098.181-2, com as eventuais retificações, que por hipótese, esta venha a sofrer.

Posteriormente, deve ser o contribuinte cientificado do teor da Informação Fiscal e dos documentos juntados, concedendo-lhe a reabertura do prazo de defesa de trinta dias para impugnação ou pagamento com redução de 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 293, § 1º e § 3º, do RPS.

Sobreveio Informação Fiscal da Equipe de Fiscalização (fl. 60) que confirmou a necessidade do sujeito passivo de declarar novas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, em decorrência da existência de retenções previstas pela Lei nº 9.711/98 e compensações efetuadas no período. Ressalta-se que o contribuinte deveria declarar, em nova GFIP, o montante de R\$ 879,11 a título de compensação relativa à competência de 13/2002.

Com isso, determinou-se intimação da contribuinte para sua ciência e a reabertura do prazo para impugnação ou pagamento (fl. 61). O ato foi efetivado na data de 18/03/2008, segundo AR da fl. 64.

Em nova manifestação (fls. 65-66) a contribuinte afirma que “... as informações contidas no auto de infração que gerou este processo administrativo, são divergentes, e não coadunam com a realidade dos fatos” e, por isso, “... deixará de declarar novas guias de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social – GFIP”. Além disso, reitera todos os fundamentos e requerimentos expostos na impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ), por meio do Acórdão nº 13985-000168-2007-13, de 27 de agosto de 2008 (fls. 69-80), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte em parte o Auto de Infração, exonerando-se o valor de R\$ 478,05 (quatrocentos e setenta e oito reais e cinco centavos) e mantendo o montante de R\$ 2.031,70 (dois mil e trinta e um reais e setenta centavos) relativo às competências de 07/2002 a 13/2002, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2000 a 31/12/2002

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. INEXATIDÃO. DADOS NÃO RELACIONADOS COM A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Constitui infração apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, nos dados não relacionados com fatos geradores de contribuições previdenciárias.

VALOR DA MULTA.

O valor da multa aplicada está de acordo com a legislação vigente.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 08. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Declarada a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal - STF na Súmula Vinculante nº 8, de 12/06/2008, publicada no DOU de 20/06/2008, de eficácia retroativa para os contribuintes com solicitações administrativas apresentadas até a data do julgamento da referida Súmula, os créditos da Seguridade Social pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal, previsto no CTN.

Lançamento Procedente em Parte.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 23 de setembro de 2008 (f. 85), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 15 de outubro de 2008 (fl. 86). 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 parcialmente, deixando de conhecer as matérias relativas à inconstitucionalidade, em observância ao disposto na Súmula CARF nº 2, de acordo com a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

1 Nulidade

Quanto à suposta nulidade da notificação em razão da “extrapolação do prazo fiscalizatório” - pretensão no Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina -, é importante, de saída, rememorar as conclusões do acórdão recorrido (fl. 72):

Em relação ao prazo para encerramento da fiscalização, cabe dizer que Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina não se aplica as contribuições previdenciárias, pois estas são de competência da União e regidas pela Lei nº 8.212/91, pelo Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e, ainda, pelos atos normativos que visam a operacionalização da apuração e cobrança desse tributo.

Ainda no que se refere às nulidades, é imprescindível observar o que prescrevem os arts. 59 a 61 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Logo no art. 59 há a previsão das circunstâncias consideradas nulidades do processo. São elas: i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Reconhecida a nulidade de qualquer ato, ela, nos termos do § 1º do art. 59, apenas prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. No caso de declaração de nulidade, o § 2º do mesmo artigo estabelece que a “...a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo”. Entretanto, naqueles casos em que a autoridade julgadora puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, ela não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, conforme preconiza o § 3º do art. 59.

Por fim, prescreve o art. 60 que outras irregularidades, incorreções ou omissões, que não as previstas no art. 59, “...não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhe houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Imperioso reconhecer que a duração da ação fiscal, no presente caso, não se configura como nulidade, e, sequer, como irregularidade, incorreção ou omissão. E, ainda que assim fosse, não resultou em qualquer prejuízo para a recorrente.

Sem razão, portanto, a recorrente.

2 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 *acessória*. O § 1º dispõe que a “... obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. O § 2º, por sua vez, ao tratar da obrigação acessória, prescreve que ela “...decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Por fim, o § 3º, ainda quanto à obrigação acessória, dispõe que pelo simples fato da inobservância dela, converter-se-á em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

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

Rubens Gomes de Sousa, que integrou a comissão de elaboração do Código Tributário Nacional, define obrigação tributária como “...o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)”, O mesmo Rubens Gomes de Sousa lembra que essa obrigação poderá ser *principal* (de pagar o tributo) ou *acessória*, que consiste em “...praticar ou não praticar certos atos exigidos ou proibidos por lei para garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a sua fiscalização”. (*Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 63-64.). Esse fato demonstra, na visão de Alcides Jorge Costa, a adesão de Rubens Gomes de Sousa à posição de Ezio Vanoni, para o qual “...a preeminência da obrigação de dar e o fato de que todas as obrigações diversas surjam para concorrer para o desenvolvimento da obrigação principal, não devem induzir o erro de considerar tais obrigações como simples momentos ou como deveres colaterais do vínculo fundamental de pagar tributo. [...] Conclui Vanoni, as obrigações podem classificar-se em obrigações de dar, de fazer, de não fazer e de suportar” (*Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 35).

A expressão “obrigação acessória” vem recebendo, há muito, críticas da doutrina. Ricardo Lobo Torres aponta as três principais razões ensejadoras das críticas. A primeira delas, pelo fato de faltar à obrigação acessória conteúdo patrimonial, não se poderia defini-la como obrigação, que seria vínculo sempre ligado ao patrimônio de alguém. A segunda, porque nem sempre o dever instrumental será acessório, efetivamente, de alguma obrigação principal. Há

casos, inclusive, que a obrigação principal sequer existirá, e, mesmo assim, poderá surgir, independentemente disso, a obrigação acessória. Por fim, o termo “obrigações acessórias” deveria ser reservado apenas àquelas obrigações que efetivamente “...se colocam acessoriamente ao lado da obrigação tributária principal, como sejam as penalidades pecuniárias e os juros e acréscimos moratórios” (Curso de direito financeiro e tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 238-239).

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

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

Parece-me que não há, aqui, que se reiterar a importância do cumprimento de tais “obrigações acessórias”. Como lembra Ana Paula Dourado, “os deveres de cooperação e de colaboração dos sujeitos passivos estão no centro das prestações tributárias” (Direito fiscal: lições. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 89). Sem o seu correto cumprimento, não é possível tributar o fato em sua correta dimensão econômica. As obrigações acessórias auxiliam na identificação da realidade fática! E mais: é importante lembrar, como faz Dino Jarach quando trata dos deveres formais, que existe um dever geral dos cidadãos em colaborar com a Administração (*Finanzas públicas y derecho tributario*. 4. ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2013, p. 420). E esse dever pode ser facilmente exercido quando lembramos, com Vasco Valdez, que, em regra, há sempre obrigações acessórias (A constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária. *Lições de fiscalidade*. Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 195). E, que tais obrigações acessórias, podem dar-se entre particulares e o Fisco (Administração Tributária), ou, ainda, entre os próprios particulares. Lembro, aqui, que essas obrigações acessórias, enquanto deveres de conduta que tem por escopo o regular desenvolvimento da relação jurídica tributária principal, baseiam-se no princípio da boa-fé (José Casalta Nabais. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 245)!

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

vários exemplos em que inexiste a chamada obrigação principal, subsistindo a obrigação acessória, conclui: “...a efetiva eclosão dos efeitos jurídicos da obrigação tributária material no mundo fenomênico é circunstância independente e autônoma à do nascimento de uma obrigação tributária ‘acessória’” (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 122).

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

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

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

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

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

Da leitura do art. 122 do Código Tributário Nacional é possível perceber que não foi estabelecido nenhum critério de individualização de quem poderá ser sujeito passivo da obrigação acessória. Concorro 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).*

As obrigações acessórias a que submetido o recorrente não padecem de qualquer ilegalidade.

3 Decadência

O recorrente insurgiu contra o critério aplicado pelo colegiado *a quo* para reconhecer a decadência do lançamento, afirmando que o reconhecimento da decadência deve ser “atribuído” a todas as competências previstas no auto de infração porque teriam sido geradas a partir de 2000.

O lançamento foi aperfeiçoado em 26 de julho de 2007. Diante disso, é oportuno citar a decisão da DRJ sobre a decadência (fl. 76):

No presente caso, verifica-se que na mesma ação fiscal em que foi lavrada esta autuação (por erros na GFIP quanto às compensações realizadas), também foi constituída contra a empresa a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NF LD) nº 37.098.181-2, que

apurou débitos através da recomposição das retenções sofridas e dessas compensações.

Ocorre na referida NFLD, foram consideradas decadentes as competências 12/1999 a 06/2002, por força do art. 150, § 4º do CTN.

Assim, entende-se que, estando extinto o direito do fisco de verificar a regularidade tributária do sujeito passivo em relação às competências decadentes, não há motivo, do ponto de vista eminentemente tributário, que lhe seja exigido o cumprimento de obrigações acessórias relativas ao período atingido pela decadência.

Portanto, cabe aplicar a este Auto de Infração a mesma regra decadencial utilizada na citada NFLD, ou seja, o art. 150, § 4º do CTN.

Pelo exposto, e considerando que a autuação foi lavrada em 26/07/07, há que reconhecer estarem decadentes as competências 02/2000 a 06/2002, devendo ser excluído deste Auto de Infração o valor R\$ 478,05, conforme detalhamento abaixo, feito com base no Relatório Fiscal da Multa Aplicada (fls. 09):

Ou seja, naqueles autos n. 13985.000166/2007-16 há, informação de que houve recolhimento a menor, o que atraiu a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, correndo o prazo decadencial a contar da data da ocorrência do fato gerador. Aplicando-se a Súmula CARE nº 99:

Súmula CARE nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Dessa forma, e em respeito à proibição da *reformatio in pejus*, são alcançados pela decadência dos créditos tributários relativos às obrigações acessórias anteriores a 26 de junho de 2002, que é justamente o mesmo período reconhecido pela decisão da DRJ (fl. 76) como fulminado pela decadência.

Nada a prover, portanto.

Conclusão

Voto por conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle