



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000083/2008-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.254 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente CAPIXABA ELETRODOMÉSTICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2007

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.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos recursos da EXP Empreendimentos e Participações LTDA. e Comercial Superaudio Ltda., conhecer do recurso da Capixaba Eletrodomésticos Ltda., afastar a decadência 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: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocada), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Tratam-se de três recursos voluntários. No recurso de fls. 282-285, por parte de EXP Empreendimentos e Participações LTDA, sustenta a recorrente, em síntese:

- a) Para evitar conflito de decisões em instâncias diversas, é necessário que se aguarde o trânsito em julgado administrativo do processo nº 11586.000295/2006-51, que discorre sobre a exclusão da fiscalizada do SIMPLES Federal;
- b) Não houve o recebimento de valores pelos segurados empregados da empresa à margem da folha de pagamento, inclusive porque apenas recebiam salários fixos e sem comissões. A suposta folha de pagamento “por fora” encontrada pela fiscalização nada mais é do que controle de produção dos empregados. A amostragem utilizada pela fiscalização é ilícita, acarretando também a ilicitude dos tributos lançados. Isso porque a documentação requerida pela fiscal foi disponibilizada, tendo esta fiscalização encontrado apenas um resumo de vendas de 16 funcionários da filial 0010-05; e
- c) Mais uma vez, é de se exigir a declaração da prescrição das parcelas anteriores a 28.12.2002, conforme disciplina a legislação tributária Nacional, uma vez que o art. 173, I do Código Tributário Nacional não pode ser aplicado ao caso, devendo o entendimento e o requerimento da impugnação ser seguido para reforma da decisão que se guerreia.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos: *“Ante todo o exposto, e diante das fortes argumentações apresentadas, requer-se a modificação da decisão de fls. 256 a 270, para que seja cancelado o LANÇAMENTO DE DÉBITO FISCAL — NFLD DEBCAD 31.141.321-4”*.

A Capixaba Eletrodomésticos LTDA apresentou o recurso voluntário de fls. 286-292, pela qual levanta argumentos semelhantes aos acima elencados, além do seguinte:

- a) Com a finalidade de comprovar que a empresa recorrente pagou comissões por fora da folha de pagamento, esta fiscalização usou como base a LDC — lançamento de débito, o debcad 37.141325-7. Todavia, não pode a fiscalização utilizar a referida LDC como base de conclusão de fatos não encontrados nesta NFLD, pois como a empresa entendeu que os documentos encontrados que fundamentaram a citada LDC eram devidos, ela recolheu tanto a LDC, como parte dos Autos de Infração — AI 37.141320-6. Com relação aos valores de supostas comissões constantes no verso de algumas RCT's, impende dizer que os valores entendidos como comissão, só era pago na base de cálculo para RCT e não para pagamentos mensais, haja vista que os valores encontrados baseados como média não se referiam a pagamento de comissão e sim com simples controle de produção.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos: *“Isto posto, ante a matéria acima enfocada, requer o imediato cancelamento de parte do Auto de Infração, com a reforma da decisão pra guerreada”*.

A Comercial Superaudio LTDA apresentou o recurso voluntário de fls. 297-318, pela qual sustenta argumentos semelhantes às alíneas “a” e “b” do recurso de EXP Empreendimentos e Participações LTDA, além dos seguintes:

- a) É indevida a imposição de solidariedade em relação as outras empresas. Isso porque não há e nunca houve controle de uma das atuadas sobre as outras, inexistindo interpenetração de capital social ou composição societária. Não se vislumbra a existência de grupo econômico à luz dos arts. 265 e 266 da Lei nº 6.404/76 ou mesmo do art. 2º, § 2º, da CLT. As afirmações dos Auditores Fiscais não são suficientes para a configuração de grupo econômico, nem mesmo a afirmação da defesa da Capixaba Eletrodomésticos LTDA pode servir para tanto, uma vez que ela é a maior beneficiária da solidariedade imposta;
- b) Os Agentes Fiscais afirmaram existir o suposto “grupo econômico” com base em suposições que, por si, são carentes de lastro probatório, e que não retratam a verdade, num claro exemplo de utilização da presunção em atividade administrativa tributária.
- c) Os auditores direcionaram as investigações à a contribuinte a partir de um suposto desdobramento da fiscalização sobre a empresa Capixaba Eletrodomésticos LTDA. Ocorre que as diligências foram realizadas desde meados de 2007 sem MPF contra a recorrente, em desrespeito à legislação vigente – especialmente o art. 8º da Portaria nº 4.066/2007;
- d) A suposta folha de comissões “por fora” não pode ser utilizada para embasar o lançamento em face da recorrente. Isso porque: i) resta ausente assinatura, timbre ou qualquer sinal de identificação; ii) não há provas nos autos de que este documento foi confeccionado pela contribuinte e iii) trata-se de prova ilícita, produzida de forma contrária ao ordenamento jurídico;
- e) As multas aplicadas contra a empresa fiscalizada encontram arrimo no art. 32, IV, §4º da Lei 8.212/91. Porém, após a Lei 11.941/2009 essa multa foi revogada, conforme se lê no texto legal, uma vez que o parágrafo 4º do art. 32, da Lei 8 212/91 foi revogado. Devem ser aplicadas as disposições mais benéficas ao contribuinte, por força do art. 106, II, “c”, do CTN; e
- f) A multa aplicada no caso tem caráter de confisco, contrariando o art. 150, IV, da CF.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

Ea re, requer-se:

- a) A vista de todo o exposto e demonstrada a insubsistência do lançamento aqui atacado, espera e requer a RECORRENTE que seja acolhida a presente defesa para anulação in totum do NFLD de cad n.º. 37.141.320-6;
- b) Como não foi apurada, de maneira direta, a responsabilidade tributária da COMERCIAL SUPERAUDIO LTDA, seja essa afastada de qualquer responsabilidade sobre o crédito tributário.
- c) Sejam as multas aplicadas todas anuladas ou, pelo menos, minoradas de acordo com a novel legislação acima mencionada, ou em monta suficiente para que não configurem confisco.

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.141.320-6 (fls. 2-151) que constitui crédito tributário de penalidade em decorrência de obrigação acessória (art. 32, IV e §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91), em face de Capixaba Eletrodomésticos LTDA (CNPJ nº 39.311.600/0001-06), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2001 a 03/2007. A autuação alcançou o montante de R\$ 235.960,85 (duzentos e trinta e cinco mil novecentos e sessenta reais e oitenta e cinco centavos). O sujeito passivo foi notificado em 28/02/2007 (fl. 2),

Na descrição dos fatos que deram origem ao lançamento, menciona o Relatório Fiscal da Infração (fl. 26-30):

1. No encerramento da ação fiscal no 09417729, com cobertura fiscal de 01/2001 a 03/2007, desenvolvida na empresa acima identificada, constatou-se que a empresa não incluiu nas GUIAS DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP, em épocas próprias, os fatos geradores de contribuição previdenciária dos estabelecimentos, matriz e filiais 0002-97, 0003-78, 0004-59, 0008-82, e 0010-05, para as competências 01/2001 a 03/2007 correspondentes a:
 - 1.1. Remunerações pagas e ou auferidas aos seus segurados empregados fora das folhas de pagamento;
 - 1.2. Remunerações pagas a segurados contribuintes individuais por serviços prestados sem vínculo empregatício;
 - 1.3. Valores pagos a cooperativa de trabalho (UNIMED VITORIA Cooperativa de Trabalho Médico, serviços prestados na área de saúde);
 - 1.4. Alimentação fornecida aos empregados fora do Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT;
 - 1.5. Informação em GFIP como empresa optante do SIMPLES, porém desconsiderada por esta fiscalização tendo como amparo o Ato Declaratório DRF/VRTA no 82/2007 (cópia anexa).
2. Tais valores foram retirados dos livros Diário/Razão e outros documentos fornecidos pela empresa, no decorrer da ação fiscal e constam dos anexos denominados "ANEXO AI-DEBCAD 37-141.320-6 DISCRIMINATIVO DOS DADOS NÃO INFORMADOS EM GFIP POR CNPJ", anexados ao presente Auto de Infração, onde demonstramos, por estabelecimento, por competência, por código de levantamento, os valores apurados e a que se refere, conforme individualização no campo observação da planilha e "ANEXO AI-DEBCAD 37-141.320-6 DISCRIMINATIVO DOS DADOS NÃO INFORMADOS EM GFIP POR COMPETÊNCIA", onde totalizamos por competência os valores apurados correspondentes a contribuição da empresa, GILRAT, contribuição de segurado e total mensal da contribuição não declarada.

3. As contribuições previdenciárias apuradas, são correspondentes aos fatos geradores cujos códigos de levantamentos são: AFE (remuneração aferida para segurados empregados (comissões) - ALI (alimentação fora do PAT) - COM (comissões pagas fora das folhas de pagamento) - FPN (diferenças apuradas por exclusão do SIMPLES) - JAD (aferição de salário para segurado considerado empregado por esta fiscalização) - PF (pagamentos feitos a segurados contribuintes individuais) - PFO (pagamentos efetuados fora das folhas de pagamento) e UNI (Pagamentos a UNIMED Vitória Cooperativa de trabalho médico). As contribuições previdenciárias dos levantamentos AFE e 3AD foram lançadas na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD número 37-141.321-4. As contribuições previdenciárias dos levantamentos: ALI, COM, PF, PFO e UNI foram objeto de Lançamento de Débito Confessado - LDC 37-141.325-7. As diferenças de contribuições apuradas com o levantamento FPN - foram lançadas na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD número 37-141.324-9.

[...]

4. Como as contribuições, referentes aos itens 1.1 a 1.4 não foram informadas por intermédio da GFIP à Previdência Social, descumpriu o contribuinte, o dever instrumental previsto no art. 32, inciso IV, parágrafo 50 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528 de 10/12/1997, combinado com o art. 225, IV, parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo, Decreto nº 3048, de 06/05/1999. No que se refere ao item 1.5, o contribuinte informou em GFIP, como EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES, mas por ter a mesma sido excluída, essa informação reduziu o valor total da contribuição devida à Previdência Social.

Tem-se, portanto, que o presente Auto de Infração trata de penalidades por deixar de informar todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias em GFIP, estando vinculado aos lançamentos referentes às obrigações principais, quais sejam: i) NFLD/DEBCAD nº 37.141.321-4; ii) LDC/DEBCAD nº 37.141.325-7 e iii) NFLD/DEBCAD nº 37.141.324-9.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Mandados de procedimento fiscal (fls. 8-12); ii) Termos de início de procedimento fiscal e demais intimações ao contribuinte (fls. 13-20); iii) Recibos de arquivos entregues ao contribuinte (fls. 21-23); iv) Discriminativos dos dados não informados em GFIP por CNPJ e por competência (fls. 31-67); v) Demonstrativo da multa a ser aplicada (fls. 68 e 69); vi) LDC/DEBCAD nº 37.141.325-7 (fls. 72-77); vii) Relatório da NFLD/DEBCAD nº 37.141.324-9 (fls. 78-82); viii) Relatório do NFLD/DEBCAD nº 37.141.321-4 (fls. 83-91); ix) Comprovante de inscrição e situação cadastral, atos constitutivos e alterações contratuais das recorrentes (fls. 96-151).

O contribuinte apresentou impugnação em 31/01/2008 (fls. 152-162) alegando que:

- a) A impugnante recolheu parte do Auto de Infração com redução de 50%, tendo sido o valor pago no prazo de 30 dias a contar da ciência para efetuar o pagamento, relativos às penalidades vinculadas às obrigações principais cobradas por meio da LDC/DEBCAD nº 37.141.325-7;
- b) Entende cabível a prescrição das parcelas anteriores a 28/12/2002;
- c) Não pode o fisco exigir o recolhimento de penalidades vinculadas às contribuições nos percentuais descritos na NFLD/DEBCAD 37.141.321-4 (diferenças em razão da exclusão do Simples), sendo que sua exigibilidade

está ainda sendo discutida, haja vista a impugnação ofertada ao ato declaratório DRF/VTÁ, nº. 87/2007;

- d) Também não podem ser cobradas as penalidades vinculadas à ausência de declaração da remuneração do suposto empregado Jadson Pina Laurett. Ele não pode ser considerado como segurado empregado, uma vez que se trata de filho dos sócios Jacob Julio Laurett e Marinete de Barros Pina Laurett, sendo que suas atividades na empresa são apenas de ajuda mútua familiar. Nesse sentido, não há relação de emprego como definida pela CLT, não cabendo a incidência das contribuições cobradas. Deduzir que o Sr. Jadson seja empregado por ter suas refeições pagas pelo Grupo beira ao absurdo, devendo ser desconsiderada qualquer alegação nesse sentido;
- e) O Sr. Jadson Pina Laurett é proprietário de uma empresa do grupo, e o seu escritório é localizado nas dependências de uma das empresas, permanecendo em seu escritório no horário comercial, de modo que todas as vezes no curso da ação fiscal desta empresa, Capixaba e anterior fiscalizada, Comercial Superaudio LTDA em que foram levantados questionamento ou dúvidas quanto as operações e negócios realizadas por ambas, era a ele encaminhado, visto que era o único a que permanecia fixo no horário integral sem se ausentar;
- f) Igualmente, não podem ser cobradas as penalidades vinculadas à ausência de declarações quanto às remunerações de segurados empregados, identificadas em suposta folha de pagamentos “por fora”. Isso porque:
 - a. O LDC citado pela Fiscalização não pode ser utilizado como elemento de prova da procedência do presente lançamento fiscal, uma vez que os fatos geradores das contribuições confessadas e recolhidas através do LDC não se confundem com os que ensejaram o lançamento na NFLD 37.141.321-4.
 - b. Com relação aos valores de supostas comissões constantes no verso de algumas RCT's impende dizer que os valores entendidos como comissão, só era pago na base de cálculo para RCT e não para pagamentos mensais, haja vista que os valores encontrados baseados como média não se referiam a pagamento de comissão e sim como simples controle de produção.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos: *“Isto posto, ante a matéria acima enfocada, requer o imediato cancelamento de parte do Auto de Infração lavrado equivocadamente por ser medida de mais lédima JUSTIÇA”*.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Comprovante de inscrição e situação cadastral, atos constitutivos e alterações contratuais da impugnante (fls. 163-170); ii) Documentos pessoais (fls. 171 e 172); iii) Sentença em ação trabalhista (fls. 173-176); iv) Cópias de documentos do Auto de Infração (fls. 177-228); e v) Guias da Previdência Social - GPS (fls. 229-256).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ (DRJ), por meio do Acórdão nº 12-26.949, de 29 de outubro de 2009 (fls. 259-273), deu parcial provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2007.

Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

A apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei 8. 212/1991.

Multa. Retroatividade benigna.

A lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Auto de infração por descumprimento de obrigação acessória. Prazo de decadência.

O auto de infração, quando se tratar de obrigação acessória, será sempre lavrado através de lançamento de ofício, previsto no artigo 149, inciso VI, do Código Tributário Nacional - CTN. O prazo de decadência para efetuar o lançamento em questão rege-se pela regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN : cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

As recorrentes foram intimadas do Acórdão em 20 de janeiro de 2010 (Capixaba Eletrodomésticos LTDA e EXP Empreendimentos e Participações LTDA, fl. 279 e 280) e 04 de março de 2010 (Comercial Superaudio LTDA, fl. 281). Os recursos voluntários foram apresentados em 18 de fevereiro de 2010 (EXP Empreendimentos e Participações LTDA e Capixaba Eletrodomésticos LTDA, fl. 282 e 286) e 05 de abril de 2010 (Comercial Superaudio LTDA, fl. 297). 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 de Capixaba Eletrodomésticos LTDA, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Entretanto, verifico que as demais recorrentes não constam como responsáveis solidárias no presente processo. Tem-se, portanto, que se tratam de partes ilegítimas para recorrer da decisão proferida pela DRJ. Ainda, mesmo se o fossem, não há nos autos as suas referidas impugnações. Dessa forma, deixo de conhecer dos recursos voluntários de EXP Empreendimentos e Participações LTDA e Comercial Superaudio LTDA.

Mérito

A questão, aqui, diz respeito apenas à obrigação acessória, que efetivamente foi descumprida.

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. 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.

Neste caso, importante ressaltar, não houve abuso do poder de fiscalizar.

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.

Quanto à suposta decadência, é importante lembrar da Súmula CARF 148:

Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Sem razão, portanto.

Conclusão.

Diante do exposto, voto em não conhecer dos recursos da EXP Empreendimentos e Participações LTDA. e Comercial Superaudio Ltda., conhecer do recurso da Capixaba Eletrodomésticos Ltda., afastar a decadência e negar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

