



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15586.001536/2008-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-002.139 – 3ª Turma Especial
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES
ACESSÓRIAS
Recorrente UNICAFÉ COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR A EMPRESA DE INCLUIR EM FOLHA DE PAGAMENTO REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa deixar de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Fez sustentação oral: UNICAFÉ COMPANHIA DE COMERCIO EXTERIOR - Advogado Marco Antonio Milfont Magalhães, OAB/ES 4320.

(assinado digitalmente)

HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA - Presidente.

(assinado digitalmente)

NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS - Relator.

Processo nº 15586.001536/2008-41
Acórdão n.º **2803-002.139**

S2-TE03
Fl. 228

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amílcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Gustavo Vettorato e Eduardo de Oliveira.

CÓPIA

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela UNICAFÉ COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR, em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada.

2. Conforme consta do auto de infração, *“a empresa deixou de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), conforme previsto na Lei n. 8.212/91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafo 9º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 (...)”*.

3. O relatório fiscal da infração assim dispõe (fl.40):

“1 - O contribuinte incorreu na seguinte infração: deixou de incluir em sua folha de pagamento as remunerações dos segurados empregados a seu serviço, quando do pagamento das seguintes rubricas:

- Remunerações de segurados empregados a título de Assistência Médica;

- Remunerações de contribuintes individuais que prestaram serviços para a empresa;

Desta forma, infringiu o artigo 32, inciso I, da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso I e parágrafo 9º do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99.

2 - Os valores supracitados encontram-se discriminados em planilha anexa ao Relatório Fiscal da Infração deste Auto de Infração.

3 - Conforme consulta aos Sistemas da Previdência Social - Extrato do Devedor, não consta nenhum Auto de Infração emitido anteriormente contra o contribuinte no período ora fiscalizado.

4 - Não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes previstas no artigo 290 do Regulamento da Previdência Social (RPS) aprovado pelo Decreto 3.048/99 e nem a atenuante prevista no artigo 291 do mesmo Regulamento.”

3. O acórdão proferido em primeira instância restou ementado nos termos que passo a transcrever abaixo:

“OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. SEGURO SAÚDE. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Constitui infração, deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação previdenciária.

Compete privativamente ao Poder Judiciário a declaração de inconstitucionalidade de normas.

Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos em legislação específica, sobre o pagamento em desacordo incide contribuição previdenciária.

Lançamento Procedente”

4. Buscando reverter o lançamento, a contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese:

- a) inexistência de fato gerador da obrigação principal, consubstanciada no auto de infração nº 37.193.402-8 e, por consequência, da presente ação acessória, tendo em vista que a norma não prevê a obrigação de inclusão das verbas de caráter não-remuneratório nas folhas de pagamento;
- b) a interpretação dada pela fiscalização quanto ao conceito de remuneração e o alcance jurídico do salário de contribuição, estaria em afronta com a Constituição Federal, mais precisamente como §4º do art. 195, inciso I;
- c) a legislação previdenciária (Lei 8.212/91), em sua alínea “q”, § 9º do art. 29 prevê, de modo expresso, que o valor relativo à assistência prestada por serviço médico e/ou odontológico próprio da empresa ou a ela conveniado, não integra o salário de contribuição;
- d) as parcelas pagas em virtude da extensão da assistência médica aos dependentes dos segurados não estão contidas no conceito de remuneração, o que exclui o dever de recolher a contribuição previdenciária objeto da presente autuação;
- e) nulidade do lançamento, tendo em vista a efetiva comprovação de que não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, o que impõe a necessidade de reforma da revisão;
- f) existência de efetiva violação ao dispositivo legal, uma vez que não há norma legal que determine a incidência de contribuição social sobre a parcela referente ao pagamento da prestação de assistência médica aos dependentes dos segurados empregados;
- g) a autuação da fiscalização, relativa à cobrança de obrigação principal, decorre de uma errônea interpretação analógica do dispositivo do inciso I do art. 28 da Lei 8.212/91, partindo da premissa de que o valor pago a título de prestação de saúde aos dependentes do segurado reveste-se de natureza remuneratória.

Processo nº 15586.001536/2008-41
Acórdão n.º **2803-002.139**

S2-TE03
Fl. 231

5. Sem apresentação de contrarrazões, os autos foram enviados para a apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

2. Sobre o descumprimento de obrigação acessória, o contribuinte foi autuado pela Receita Federal do Brasil para que procedesse ao pagamento de multa (obrigação acessória) sob o argumento de que deixara de incluir em sua folha de pagamento:

- a) remunerações de segurados empregados a título de assistência médica;
- b) remunerações de contribuintes individuais que prestaram serviço para a empresa.

3. Argumenta o contribuinte a inexistência de fato gerador da obrigação principal, consubstanciada no auto de infração n.º 37.193.402-8 e, por consequência, da presente ação acessória, tendo em vista que a norma não prevê a obrigação de inclusão das verbas de caráter não-remuneratório nas folhas de pagamento.

4. De fato, a obrigação principal, anteriormente citada, deve ser considerada inexigível, pois os valores desembolsados com assistência médica aos dependentes dos segurados empregados não se revestem da natureza remuneratória, razão pela qual não se inclui na base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

5. No entanto, ao analisarmos a legislação tributária, verificamos que o próprio Código Tributário Nacional (CTN), ao reunir as obrigações principais e acessórias, ambas no artigo 113, o fez por influência da doutrina civilista, porquanto, sem se ater a minúcias, limitou-se a titular de obrigações acessórias as prestações positivas ou negativas de responsabilidade dos contribuintes no interesse da Administração na arrecadação ou fiscalização dos tributos:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º 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.

§ 2º 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.

§ 3º *A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*” (Destaques nossos).”

6. Ocorre que, no Direito Tributário, muito embora a influência da doutrina civilista tenha acabado por conferir à obrigação acessória este *nomem juris*, seu objeto está relacionado a deveres instrumentais que, embora de importância incomensurável para arrecadação tributária, não têm existência condicionada à obrigação principal.

7. Deste modo, o que se constata é que o conceito de obrigação acessória que inspirou a redação do artigo 113 do CTN, extraído do Código Civil de 1916 (vigente à época da elaboração do CTN), vincula a obrigação acessória a uma característica de dependência, que não deve prevalecer na esfera tributária. Veja-se, a este respeito, o disposto no antigo Código Civil:

"Art. 58. Principal é a coisa que existe sobre si, abstrata ou concretamente. Acessória, aquela cuja existência supõe a da principal."

8. Pode-se afirmar que condicionar a existência das obrigações acessórias às principais não foi o objetivo do legislador de 1966. Se assim fosse, por não subsistirem as acessórias ao adimplemento das principais, não teriam razão de ser as inúmeras obrigações acessórias a que estamos todos submetidos para assegurar o interesse público de promover a fiscalização da arrecadação tributária.

9. Nesse contexto, oportuna a lição do professor Luís Eduardo Schoueri, que analisa a distinção entre obrigação principal e acessória:

"É corrente, no direito, que o acessório segue o principal. Por exemplo: no direito privado surge a fiança, como um contrato acessório ao contrato de locação. Se a locação for rescindida, não há sentido em falar na continuação da fiança. Não é preciso rescindir a fiança separadamente, já que o acessório segue o principal. No caso da 'obrigação acessória tributária' não é assim. O fato de um contribuinte recolher todo o tributo não o exime, por exemplo, do dever de apresentar uma declaração relativa ao tributo, ou de suportar fiscalização. [...] A obrigação 'acessória' não se vincula à principal. A acessoriedade, no caso, nada tem a ver com sua subordinação a uma 'obrigação principal'; a expressão é empregada, antes, para identificar o seu caráter instrumental, já que tem por finalidade assegurar o cumprimento daquela".

10. Como se nota, diferentemente do Direito Civil, em que o acessório segue o principal, no Direito Tributário, a obrigação acessória assume um caráter autônomo, sem relação de interdependência com a obrigação principal.

11. Isso se revela ainda mais evidente quando trazemos à baila o exemplo já consagrado na doutrina, segundo o qual, na venda de papel utilizado na fabricação de livros, muito embora não haja incidência de impostos (obrigação principal) por força da imunidade constitucional, subsiste a obrigação (acessória) de emitir nota fiscal.

12. Inegável, portanto, que a obrigação acessória subsiste à obrigação principal, e a ela não se vincula. Por conseguinte, em que pese as respeitáveis opiniões divergentes, em nosso entendimento, a obrigação acessória, no contexto do Direito Tributário, tem natureza jurídica de obrigação autônoma, que se constitui na obrigação de fazer, de não fazer ou ainda de tolerar.

13. Nesse mesmo sentido é a arguta doutrina do professor Luciano Amaro:

"A acessoriedade da obrigação dita 'acessória' não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou ainda instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue o controle do recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc."

14. Destarte, não obstante o próprio CTN tenha denominado acessórias as obrigações que se prestam a dar subsídios à Administração no interesse da arrecadação tributária, estas obrigações ditas acessórias, numa análise acurada, se revelam autônomas.

15. Aliás, o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já reconheceu por diversas vezes, ainda que de forma indireta, a autonomia das obrigações acessórias em relação às obrigações principais, na seara tributária:

"É cabível a aplicação de multa pelo atraso ou falta de apresentação da DCTF, uma vez que se trata de obrigação acessória autônoma, sem qualquer laço com os efeitos de possível fato gerador de tributo, exercendo a Administração Pública, nesses casos, o poder de polícia que lhe é atribuído."

16. Constatada a autonomia da obrigação acessória em relação à principal, no campo do Direito Tributário, resta-nos, então, analisar a possibilidade de vinculação da multa por inobservância dos deveres instrumentais a percentual do montante a que corresponde à obrigação principal.

CONCLUSÃO

17. Dado o exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS – Relator.

Processo nº 15586.001536/2008-41
Acórdão n.º **2803-002.139**

S2-TE03
Fl. 235

CÓPIA