



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15374.002949/2009-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.722 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	TELEMAR NORTE LESTE S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Data do fato gerador: 01/01/1999, 31/12/2004

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 148. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

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. (Súmula CARF nº 148).

Merece reforma o acórdão que deixa de aplicar enunciado de súmula vinculante do CARF, cuja observância é obrigatória.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fernanda Melo Leal, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara

Monteiro de Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

## RELATÓRIO

O presente lançamento se refere à aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória que consiste em a empresa apresentar GFIP Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação a Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, sendo autuada por infração a Lei nº 8.212/91, artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528/97 combinado com o artigo 225, IV, parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social.

Muito embora impugnada, a exigência foi mantida parcialmente na decisão de primeiro grau, ensejando a interposição do Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária, na qual foi prolatado o Acórdão nº 2402-010.702 (fls. 2735/2745), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. DESCUMPRIMENTO. MULTA.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar a empresa Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de serviço e Informação à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, sujeitando o infrator a pena administrativa de multa.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO FUNDAMENTADO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente a prejudicial de decadência, cancelando-se a multa referente às competências até 11/1999, inclusive, e, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da multa os valores exonerados nos processos referentes aos DECBCADs 35.576.767-8, 35.576.768-6 e 35.576.769-4. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem (relator) e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso quanto a mérito. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti Cassini, Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Importa ressaltar que há uma imprecisão na data do julgamento constante do acórdão formalizado (02/12/2012). Consultando as atas de julgamento disponíveis no sítio do CARF e o histórico de movimentação do e-processo, verifica-se que o processo foi julgado em 02/12/2021, e que, portanto, houve um erro de digitação no ano registrado no acórdão.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 31/01/2022 (fl. 2746) e, em 02/03/2022 (fl. 2764) retornaram com Recurso Especial (fls. 2747/2763), dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68, suscitando a rediscussão da matéria: **Da não prevalência da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, se a obrigação principal correlata tenha deixado de existir por qualquer razão.**

Pelo despacho datado de 21/03/2022 (fls. 2767/2775), deu-se seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

#### **Das razões da Procuradoria**

- A Turma *a quo* entendeu que, uma vez que a obrigação principal foi cancelada em outro processo administrativo, por qualquer motivo, extingue-se também a obrigação acessória.
- A Turma cancelou parte do lançamento de obrigação acessória, uma vez que parte do lançamento da obrigação principal foi afastado em razão do reconhecimento da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.
- Observe-se que as situações descritas nos acórdãos paradigmas em tudo se assemelham àquela em análise no acórdão recorrido. Analisaram-se lançamentos de obrigações acessórias decorrentes da falta de declaração nas GFIP correspondentes, de valores referentes ao pagamento de diversas rubricas com natureza remuneratória. Também foi reconhecida a decadência parcial do lançamento da multa por descumprimento das obrigações acessórias, com base no art. 173, inciso I, do CTN.

- Os lançamentos decorrentes do não adimplemento das obrigações principais foram em parte julgados procedentes para reconhecer a decadência do crédito, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.
- Porém, diante de situações semelhantes, os acórdãos paradigmas e recorrido chegaram a conclusões diversas no que tange ao reflexo da extinção de parte do lançamento das contribuições previdenciárias em face do reconhecimento da decadência, no lançamento da multa por descumprimento da obrigação acessória correspondente.
- Diante das circunstâncias, os acórdãos paradigmas entenderam que a procedência do recurso interposto pelo contribuinte, no processo principal, por força do reconhecimento da decadência, não afasta a obrigatoriedade de o sujeito passivo declarar tais fatos geradores em GFIP. Na sua visão, a regularização da obrigação principal a destempo ou a decretação da decadência da obrigação principal “significa tão só a extinção do crédito tributário relacionado ao tributo devido, naquelas competências, todavia não implica a declaração de inexistência da obrigação tributária principal ou, necessariamente, a liberação de declaração dos dados relacionados aos fatos geradores em GFIP”.
- A omissão de dados em GFIP, por si só, caracteriza a conduta tipificada na legislação, não havendo que se falar em exoneração de parcela da multa por conta da derrubada da obrigação principal. Na trilha dos precedentes jurisprudenciais colacionados, a obrigação acessória é autônoma e independente da ocorrência do fato gerador.
- A obrigação acessória possui fato gerador peculiar e a penalidade decorrente do seu descumprimento também ostenta suporte fático autônomo.
- Em conclusão, se a obrigação acessória é autônoma, o eventual perecimento da obrigação principal não lhe atinge. Assim, em situações deste jaez, o que se observa, de fato, é que a contribuinte deixou de obedecer às regras que impunham a apresentação correta da declaração, sendo irretocável a cominação da multa.
- Requer seja conhecido e provido o presente recurso, a fim de reformar o acórdão recorrido no quesito objeto da presente insurgência.

O contribuinte foi intimado do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, apresentou Recurso Especial (fls. 2786/2802) que não teve seguimento, nos termos do despacho de folhas 3017/3020.

Também foram apresentadas contrarrazões tempestivas às folhas 2905/2925.

#### **Das contrarrazões do contribuinte**

- Menciona que a multa ora tratada se encontra atualmente revogada pela Lei nº 11.941/2009, razão pela qual se impõe a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN.

- A multa ora tratada, prevista no art. 32, inc. IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, foi substituída pela penalidade prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91, inserido pela mesma Lei nº 11.941/2009, que passou a prever uma imposição de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas na declaração fiscal.
- Não estando o presente processo definitivamente julgado, impõe-se a aplicação da multa menos severa.
- Argumenta que é possível reconhecer a inexistência de divergência decisória entre os julgados recorrido e paradigmas.
- Os acórdãos não divergiram quanto à necessidade de aplicação do art. 173, I do CTN para a contagem decadencial relativo às obrigações acessórias.
- O fundamento utilizado pelo acórdão não era pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN ao lançamento das multas, mas sim pela insubsistência da multa ora narrada, que pressupõe a existência de obrigação principal (conforme sua base de cálculo prevista em lei), quando há decisão administrativa que já considerou determinada parcela da obrigação principal insubsistente.
- No mérito, alega que o pressuposto da imposição da multa pelo descumprimento de obrigação acessória é a existência de uma obrigação tributária principal não informada ao fisco, conforme art. 32, IV, da Lei 8.212/91. Havendo fato gerador não declarado ao Fisco, impõe-se a multa.
- Caso a conclusão das autoridades administrativas seja de que não houve fato gerador ou que a cobrança que embasou a multa é improcedente, a consequência lógica é o cancelamento também da multa pelo descumprimento da obrigação acessória ora tratada, na medida e na proporção daquilo que foi cancelado, pelo Fisco, a título de tributo.
- Se a obrigação acessória em comento (art. 32, IV e § 5º, Lei 8.212/1991) depende da existência do tributo, uma vez que esse tenha sido cancelado, não há que se falar em descumprimento daquela.
- O acórdão recorrido não prevê a aplicação do art. 150, §4º, do CTN para multas, mas, tão somente, reconhece que os efeitos da decadência das obrigações principais atingem a obrigação acessória, pois não há razão para que subsista a acusação de ausência de informações referentes a valores que já foram extintos.
- Requer, preliminarmente, que seja aplicada a multa menos gravosa, prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN. Ainda preliminarmente, pede que o recurso especial da Fazenda Nacional não seja conhecido e, subsidiariamente, que lhe seja negado provimento.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora.

**Conhecimento**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme relatado, o Recurso Especial visa rediscutir a matéria: **Da não prevalência da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, se a obrigação principal correlata tenha deixado de existir por qualquer razão.**

A fim de demonstrar a divergência, a Fazenda Nacional apresenta como paradigmas os acórdãos 2401-004.911 e 2401-006.063, os quais constam do sítio do CARF e não foram reformados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data de interposição do Recurso Especial.

No tocante à matéria que teve seguimento assim se manifesta o voto vencedor do acórdão recorrido:

**Voto Vencedor**

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

**Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada nos processos referentes ao descumprimento da obrigação principal e que, nos referidos processos, houve exoneração parcial dos créditos tributários, conforme informado pelo Nobre Relator no voto vencido supra, impõe-se o provimento do recurso em análise, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado.**

Sobre o tema em análise, destaque-se o excerto abaixo transcrito do Acórdão nº 2402-006.780, sessão de 7 de novembro de 2018

Muito embora nas obrigações acessórias não haja pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN (vide acórdão 2402005.9002 , julgado em 01/08/2017), e não o art. 150, § 4º, fato é que, como se reconheceu a decadência de parte das obrigações principais, haverá repercussão neste lançamento.

**No entender deste relator, o crédito tributário extinto com a decadência não pode mais se constituir em base de cálculo da multa, ou, noutro giro verbal, como a contribuição deixa de ser devida com o advento do prazo extintivo, ela não mais se presta como base para o cálculo da sanção pecuniária e nem como parâmetro para aferição de informações incorretas ou omitidas.**

**Expressando-se em outras palavras, e atendo-se à multa aplicada ao sujeito passivo, a decadência atinge não só as contribuições como também afasta a acusação de informações incorretas ou omitidas, pois não há que se cogitar de correção ou omissão no tocante a valores já extintos.**

**Logo, o recurso deve ser parcialmente provido não porque o prazo aplicável é o do art. 150, § 4º, mas apenas porque está se reconhecendo os efeitos da decadência das obrigações principais à presente autuação.**

**Registre-se, pela sua importância que, conforme exposto no excerto supratranscrito, não se trata de reconhecer a ocorrência da decadência no caso em análise em face do reconhecimento do lustro decadencial nos autos do PAF principal. Não é isso!**

**O que se defende é a extinção do crédito tributário no presente caso, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada no processo principal, sendo irrelevante, no entendimento deste conselheiro, os motivos que ensejaram o cancelamento da autuação naquele outro processo.**

Longe de serem meras ilações deste julgador, o entendimento aqui defendido está em perfeita consonância, por exemplo, com o racional da aplicação da multa isolada prevista no § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

De acordo com o referido dispositivo, será aplicada multa isolada de 50% sobre o valor objeto de declaração de compensação não homologada.

Pois bem!

O § 18 do mesmo art. 74, por sua vez, estabelece que, no caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência

Observe-se que, mesmo no caso de não ser apresentada impugnação contra o lançamento da multa isolada em questão, sua exigibilidade restará suspensa na hipótese de o contribuinte ter apresentado manifestação de inconformidade

contra o despacho decisório que não homologou (ou homologou parcialmente) a sua compensação.

E o porque disto (suspensão da exigibilidade da multa isolada)?

Porque o débito não homologado (que corresponde à base de cálculo da multa em análise) não é definitivo.

De fato, se o contribuinte, em uma situação hipotética, teve um débito não homologado no valor de R\$ 1.000,00, referido montante será a base de cálculo para a aplicação da multa isolada no percentual de 50%. Ocorre que, com a apresentação de eventual manifestação de inconformidade, o débito não homologado pode passar a ser, por exemplo, de R\$ 600,00 ou, até mesmo, ser integralmente homologado, hipóteses nas quais a referida multa seria reduzida ou extinta, respectivamente.

Neste contexto, conforme já exposto linhas acima, voto por cancelar parcialmente o lançamento fiscal em análise nos termos acima declinados.”

#### Acórdão paradigma 2401-004.911

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2005

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

**Às obrigações tributárias acessórias, aplica-se o prazo decadencial segundo a regra do art. 173, inciso I, do CTN.**

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). OBRIGAÇÃO PRINCIPAL CORRELATA. DECADÊNCIA. PAGAMENTO. PARCELAMENTO.

O resultado do julgamento do auto de infração lavrado pela omissão de declaração em GFIP dos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias depende diretamente da decisão do lançamento da obrigação tributária principal correlata. **Contudo, a extinção do crédito tributário da obrigação principal, parte em razão da decadência, parte pelo pagamento/parcelamento do saldo remanescente, não leva à inferência do afastamento da multa por descumprimento da obrigação autoridades fiscais.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência do período até a competência 11/99. Vencido o relator que dava provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento o período até a

competência 09/2000. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Alex Friess. Processo julgado em 5/7/2017, às 14:00.

(...)

Voto Vencedor

(...)

**Cuida-se, na origem, de Auto de Infração (AI) nº 35.830.9824, por ter a empresa deixado de declarar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, dada a falta de inclusão de parcelas remuneratórias (fls. 2/6 e 21/31).**

Segundo a fiscalização, a empresa efetuou o pagamento de determinadas parcelas aos segurados a seu serviço, consideradas pelo agente fiscalizador como de caráter remuneratório, e não declarou em GFIP, tampouco realizou o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas sobre tais valores. Em grau de recurso, as seguintes verbas apuradas pela fiscalização permaneceram em litígio: bolsa de estudos, seguro de vida, despesas de manutenção da diretoria, abono e reembolso de aluguel.

**A autuação é decorrente do lançamento de obrigação principal previdenciária, formalizada nos Processos nº 37299.001676/200715 (NFLD nº 35.830.7974) e 17460.001077/200767 (NFLD nº 35.830.9808), com base nos mesmos elementos de prova (fls. 249/251 e 461).** Os processos de obrigação principal e acessória estão vinculados, no sistema e-Processo, para consulta.

**Pois bem. De um lado, é correto afirmar que o resultado do julgamento do auto de infração lavrado pela omissão de declaração em GFIP dos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias depende diretamente da decisão do lançamento da obrigação tributária principal correlata.**

**Contudo, ao contrário do ponto de vista do I. Relator, a extinção do crédito tributário da obrigação principal, parte em razão da decadência, parte pelo pagamento/parcelamento do saldo remanescente, como ora se noticia, não leva à inferência do afastamento da multa por descumprimento da obrigação acessória relacionada à ausência de informações nos documentos transmitidos às autoridades fiscais.**

As obrigações acessórias têm sua concepção voltada ao interesse da fiscalização ou arrecadação, como mecanismo legal para facilitação do cumprimento pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal.

Não se pode esquecer, porém, que o pagamento a destempo do tributo é apenado com multas fiscais específicas, de mora ou de ofício proporcional, conforme a circunstância. Já os deveres instrumentais acessórios possui escopo mais amplo, que vai além do simples cumprimento da obrigação principal, cujo

desestímulo à violação está pautado na imposição de sanções pecuniárias adicionais.

Na multa fiscal pelo descumprimento de obrigação acessória há um evidente propósito repressivo, que objetiva atingir o patrimônio do faltoso, por desatender um dever jurídico relevante para a Administração Tributária. Existe também um efeito preventivo, na medida em que a sanção pecuniária busca desestimular novas infrações, seja pelo próprio infrator, seja por terceiros.

Além do que, na hipótese da GFIP, o legislador ordinário sempre previu ao longo do tempo uma multa própria pela omissão ou incorreções no preenchimento do documento, independentemente do recolhimento do tributo (art. 32, inciso IV, §§ 4º a 6º e, após a edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, o art. 32A, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

A GFIP não é só um documento de confissão de dívida tributária, mas também contém dados essenciais à concessão dos benefícios previdenciários, cuja falta de informação correta e tempestiva tem potencial efeito prejudicial aos interesses dos segurados da Previdência Social (art. 32, § 2º, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 29A da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991).

**À vista disso, a regularização da obrigação principal a destempo, por meio do pagamento/parcelamento, não acarreta os efeitos que o I. Relator pretende dar com relação às multas tributárias aplicadas pela fiscalização, por competência, pelo descumprimento de dever instrumental.**

**Também assinalo que a decretação da decadência da obrigação principal significa tão só a extinção do crédito tributário relacionado ao tributo devido, naquelas competências, todavia não implica a declaração de inexistência da obrigação tributária principal ou, necessariamente, a liberação de declaração dos dados relacionados aos fatos geradores em GFIP, inclusive pela repercussão das parcelas remuneratórias na concessão de benefícios previdenciários.**

Nessa linha de raciocínio, torna-se inevitável o exame de mérito do lançamento tributário relacionado ao descumprimento de obrigação acessória. Antes, todavia, cabe investigar a ocorrência da decadência.

**Na hipótese do crédito tributário sob exame, decorrente de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, é inaplicável a contagem da decadência na forma do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.**

De fato, o prazo a que alude o § 4º do art. 150 do CTN diz respeito aos tributos lançados por homologação, em que há o dever legal de antecipação do pagamento, relacionado ao cumprimento de obrigação principal de conteúdo pecuniário. Eis a redação do art. 150 do CTN:

(...)

De forma diversa, na linha já destacada pelo I. Relator, a obrigação acessória não tem por objeto uma prestação pecuniária, mas sim "prestações, positivas ou negativas, prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos", conforme § 2º do art. 113 do CTN.

**Como se observa o descumprimento de um dever instrumental em nada equipara-se ao "dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa", de que trata o art. 150 do CTN.**

**Assim, ao afastar-se a regra de contagem na forma do § 4º do art. 150 do CTN, justifica-se a utilização para as obrigações tributárias acessórias da regra geral decadencial do art. 173 do CTN.**

As penalidades compreendem as competências de 01/1999 a 03/2005 (fls. 23/31). A ciência do lançamento deu-se em 13/10/2005 (fls. 2). Logo, pela regra do inciso I do art. 173 do CTN, é de se reconhecer a decadência do crédito tributário até a competência 11/1999, inclusive.

Passa-se à averiguação de mérito, no que diz respeito às competências não alcançadas pela decadência, tomando-se como referência os processos de lançamento de obrigação principal vinculados.

Com relação ao Processo nº 37299.001676/2007-15 (NFLD nº 35.830.797-4),-o Acórdão nº 2401-01.144, de 24 de março de 2010, reconheceu a decadência da obrigação principal até 09/2000, mantendo intacto o crédito tributário constituído nas demais competências. Quanto ao mérito, o acórdão confirmou a natureza remuneratória das verbas pagas a título de bolsa de estudos, seguro de vida e despesas de manutenção da diretoria (fls.-280/298).

No que tange à situação do Processo nº 17460.001077/2007-67 (NFLD nº 35.830.980-8),-o Acórdão nº 2803-01.363, de 9 de fevereiro de 2012, também decretou a decadência para os fatos geradores até 09/2000. Foi reconhecida a natureza remuneratória quanto aos valores titulados de reembolso de aluguel, enquanto deixou-se apreciar os lançamentos referentes aos pagamentos realizados a título de abono, porque abrangidos pelo período decadente (fls. 374/381).

Imprescindível, nesse último caso, a análise da natureza jurídica do abono pago pela empresa, tendo em conta o reconhecimento da decadência, neste processo, somente até a competência de 11/1999.

Compulsando os autos do Processo nº 17460.001077/2007-67 é possível concluir pela sua natureza remuneratória, por não haver indícios de tratar-se de um abono único, previsto em convenção ou acordo coletivo de trabalho, tampouco a comprovação que encontra-se desvinculado do salário do trabalhador (fls. 130/132 e 172/192 e 447/465, daquele processo).

Logo, em relação ao período não decadente, não há reparo a fazer na decisão de piso.

## Acórdão paradigma 2401-006.063

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004 DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

**O descumprimento de obrigação tributária acessória é hipótese que se submete ao prazo decadencial descrito no CTN, art. 173, I.**

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração ao artigo 32, inciso IV, §§ 3º e 5º, da Lei 8212/1991, acrescentado pela Lei 9.528, de 10/12/97, combinado com o artigo 225, inciso IV, § 40 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3,048/1999, a empresa apresentar a GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

INFRAÇÃO. GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES. RELEVAÇÃO DA MULTA PROPORCIONAL À CORREÇÃO DA FALTA. IMPOSSIBILIDADE.

Para o reconhecimento da relevação da multa é necessária a correção integral da falta. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do cálculo da multa os valores excluídos conforme Acórdão 2402-001.822 que julgou a obrigação principal. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora) e Rayd Santana Ferreira, que davam provimento parcial em maior extensão para excluir a multa relativa aos valores excluídos nos autos de infração correlatos que contêm obrigação principal em virtude da decadência neles declarada e relevar a multa relativa às faltas corrigidas, mesmo parcialmente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Matheus Soares Leite.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênua para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante (i) à exclusão da multa relativa aos valores excluídos nos autos de infração correlatos que contêm obrigação principal, em virtude da decadência neles declarada, bem como sobre (ii) a relevação da multa relativa às faltas corrigidas, mesmo parcialmente, o que será feito a seguir.

**De início, destaca-se que o presente processo trata do Auto de Infração DEBCAD nº 37.020.469-7, lavrado em 28/09/2007, de Obrigação Acessória, por ter a empresa deixado de declarar em GFIP todos os Fatos Geradores de Contribuições Previdenciárias nas competências de 01/1999 a 12/2004.**

Discordo da Relatora que, conforme trecho do voto, assim manifestou seu posicionamento:

(...)

Cabe pontuar que as obrigações principais e acessórias são obrigações distintas e devem ser analisadas individualmente. É de se destacar o art. 113, do CTN, que assim dispõe:

(...)

Conforme pontuado pela Ilma. Relatora, ressalte-se que, por ocasião do julgamento dos processos administrativos nºs 15586.000717/2007-70 e 15586.000739/2007-30, o Recurso Voluntário do contribuinte foi julgado improcedente e foram confirmados os fatos geradores que deram ensejo ao presente lançamento de descumprimento de obrigação acessória por não informação desses fatos na GFIP.

**Cabe pontuar que, a procedência do Recurso Especial interposto pelo contribuinte, no processo principal, conforme visto, foi apenas para que a contagem do prazo decadencial obedecesse ao estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, o que não afasta a obrigatoriedade de o sujeito passivo declarar os fatos geradores em GFIP, visto que, para as obrigações acessórias, deve-se observar o art. 173, I, do CTN.**

Dessa forma, quanto ao mérito, o lançamento foi considerado procedente, de modo, que persiste a obrigação da empresa de declarar os fatos geradores em GFIP, sobretudo em razão das obrigações principais e acessórias serem obrigações distintas, e, no caso, por não ter operado a decadência das obrigações acessórias, em razão da aplicação do disposto no art. 173, I, do CTN.

Sendo assim, a multa deve ser mantida, eis que restou descumprida a obrigação de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Da análise dos acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se a similitude fática necessária para caracterizar a divergência jurisprudencial suscitada.

Em todos os casos, trata-se de multa aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores em GFIP, cujas contribuições principais correlatas foram objeto de lançamentos.

**No julgamento das obrigações principais correlatas, houve o reconhecimento da decadência, pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN e no acórdão recorrido, o entendimento vencedor foi no sentido de que deveria ser excluída a multa correspondente aos fatos geradores atingidos pela decadência no julgamento da obrigação principal, ao argumento de que houve a extinção da base de cálculo.**

**Nos paradigmas, por sua vez, o entendimento foi no sentido de que a declaração da decadência nos processos relativos às obrigações principais não implica no reconhecimento da inexistência da obrigação tributária principal e, como tal, prevalece a obrigatoriedade de**

**declarar os fatos geradores correspondentes na GFIP. Dessa forma, na obrigação acessória, a decadência deve ser verificada à luz do art. 173, inciso I, do CTN.**

O Contribuinte alega que o recurso não deveria ser conhecido em razão da ausência de divergência, eis que o acórdão recorrido não nega que na decadência das obrigações acessórias deve ser aplicado o art. 173, inciso I, do CTN, mas que não pode subsistir a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, se a principal foi fulminada pela decadência. Contudo, sua alegação acaba por confirmar a divergência acima demonstrada entre o entendimento do recorrido e os paradigmas.

Assim, entendo demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Fazenda Nacional, razão pela qual o Recurso Especial deve ser conhecido.

Quanto ao pedido do Contribuinte para que fosse verificado, de ofício, o regime jurídico aplicável ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, em atenção à retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c', do CTN, cumpre rejeitá-lo.

É que o Recurso Especial é via estreita e só é admitido diante de divergências de interpretação entre o acórdão recorrido e outro proferido por outra turma, relativamente a determinada matéria, conforme dispõe o art. 118, do Regimento Interno do CARF.

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado **outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.** (g.n.)

A competência da CSRF se limita à apreciação de divergência acerca da interpretação de dispositivos da legislação tributária, **não representando uma terceira instância administrativa.** O restrito âmbito de cognição do recurso especial de divergência não se confunde com os de outros recursos, como o recurso voluntário.

A análise quanto a retroatividade da multa aplicada, caso aplicável, cabe à Unidade de Origem da Receita Federal do Brasil, quando da liquidação do acórdão.

Portanto, rejeita-se o pedido apresentado pelo Recorrente.

#### Mérito

Quanto ao cômputo da decadência no caso da presente autuação, vejamos como o acórdão recorrido tratou a questão:

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao

descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada nos processos referentes ao descumprimento da obrigação principal e que, nos referidos processos, houve exoneração parcial dos créditos tributários, conforme informado pelo Nobre Relator no voto vencido supra, impõe-se o provimento do recurso em análise, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado.

Sobre o tema em análise, destaque-se o excerto abaixo transcrito do Acórdão nº 2402-006.780, sessão de 7 de novembro de 2018

***Muito embora nas obrigações acessórias não haja pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN (vide acórdão 2402005.9002 , julgado em 01/08/2017), e não o art. 150, § 4º, fato é que, como se reconheceu a decadência de parte das obrigações principais, haverá repercussão neste lançamento.***

*No entender deste relator, o crédito tributário extinto com a decadência não pode mais se constituir em base de cálculo da multa, ou, noutro giro verbal, como a contribuição deixa de ser devida com o advento do prazo extintivo, ela não mais se presta como base para o cálculo da sanção pecuniária e nem como parâmetro para aferição de informações incorretas ou omitidas.*

*Expressando-se em outras palavras, e atendo-se à multa aplicada ao sujeito passivo, a decadência atinge não só as contribuições como também afasta a acusação de informações incorretas ou omitidas, pois não há que se cogitar de incorreção ou omissão no tocante a valores já extintos.*

***Logo, o recurso deve ser parcialmente provido não porque o prazo aplicável é o do art. 150, § 4º, mas apenas porque está se reconhecendo os efeitos da decadência das obrigações principais à presente autuação.***

Registre-se, pela sua importância que, conforme exposto no excerto supra transcrito, não se trata de reconhecer a ocorrência da decadência no caso em análise em face do reconhecimento do lustro decadencial nos autos do PAF principal. Não é isso!

**O que se defende é a extinção do crédito tributário no presente caso, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada no processo principal, sendo irrelevante, no entendimento deste conselheiro, os motivos que ensejaram o cancelamento da autuação naquele outro processo. (grifei)**

Embora no acórdão recorrido afirme-se que não se está aplicando o art. 150, § 4º, do CTN, no caso de descumprimento de obrigação acessória, de fato, é o que foi feito. Para a melhor elucidação dos fatos narrados, transcrevo, no que importa, o que consta no voto vencido:

Decadência

O recorrente recorda que a presente autuação é referente a multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2004. E, por haver sido cientificada do lançamento apenas em 12/7/2005 (vide fl. 18), impor-se-ia o reconhecimento da decadência dos créditos constituídos antes de julho de 2000.

Pois bem.

Tem razão o contribuinte ao insistir que o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias seja de 5 anos, matéria pacífica após o enunciado nº 8 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal haver declarado ser inconstitucional o art. 45 da Lei 8.212/91.

Tampouco há dúvida de que, a respeito dos tributos sujeitos à lançamento por homologação (as contribuições sociais previdenciárias), o recolhimento antecipado, ainda que parcial, da obrigação tributária atrai a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, CTN, no lugar da regra geral do art. 173, I, CTN, sendo esta a inteligência do REsp 973.733/SC, decidido na sistemática de recursos repetitivos.

**Entretanto, está-se falando de multa por descumprimento de obrigação acessória, a qual, em razão de sua natureza, tem lançamento efetuado de ofício após a autoridade tributária constatar a infração à legislação previdenciária.**

**Com efeito, o descumprimento de obrigação acessória previdenciária sempre terá como regra de contagem do prazo decadencial o art. 173, I, CTN, nos termos do enunciado nº 148 da Súmula CARF:**

**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.**

Deste modo, aplicando-se a regra do art. 173, I, CTN, chega-se à conclusão de que deve ser reconhecida a decadência somente dos créditos tributários constituídos de janeiro a novembro/1999, cuja multa por descumprimento de obrigação acessória referente à apresentação da GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores poderia ser efetuado apenas até 1/1/2005.

No presente caso, não está em discussão o prazo para o lançamento de obrigações principais previdenciárias, mas sim de obrigações acessórias àquelas associadas, tema pacificado no âmbito do CARF, que editou a Súmula CARF nº 148, **vinculante**, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020.

É de se concluir que o voto vencedor, ao excluir da base de cálculo da obrigação acessória as competências da obrigação principal que foram fulminadas pela decadência com base no art. 150, § 4º do CTN, acabou por contrariar o disposto na parte final destacada da Súmula

CARF nº 148, cuja inobservância enseja, inclusive, perda de mandato do conselheiro. Confira-se o enunciado sumular novamente com os destaques citados:

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.**

Não há como ser mais claro o enunciado da Súmula para que se possa observar que o acórdão recorrido a contrariou. Pela Súmula, não há exceção, ou seja, ainda que a obrigação principal tenha sido declarada decadente pela aplicação do § 4º do art. 150, do CTN, a obrigação acessória subsiste nesse período.

Ademais, não se chegou a esse enunciado sem que vários outros julgados no mesmo sentido tivessem ocorrido e o resultado tenha sido pela aplicação do art. 173, I, do CTN nos casos de descumprimento de obrigação acessória.

Dentre os julgados que deram suporte à elaboração da Súmula CARF nº 148 destaco os seguintes:

Acórdão 2401-005.513

No caso presente, conforme destacou a DRJ de origem, **quanto à obrigação principal** (DEBCAD 37.409.568-0), nas respectivas competências, a que se refere o lançamento fiscal, **o Contribuinte promoveu a realização parcial de recolhimentos, devendo, portanto, incidir a regra do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.**

Dessa forma, e tendo em vista que a ciência do lançamento deu-se em 13/12/2013, entendo que as competências de novembro e dezembro de 2008 não restaram atingida pelo instituto da decadência.

Por outro lado, com relação às **obrigações acessórias** (DEBCAD 37.409.569- 8), **é pacífico o entendimento perante este Conselho de que sujeitam-se ao regime referido no artigo 173 do CTN** os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, **uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do artigo 150 do CTN.** (grifei)

Acórdão 9202006.961–

(...)

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTONOMIA.

As obrigações acessórias ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, **sendo possível a manutenção do lançamento mesmo nos casos em que a obrigação principal foi atingida pela decadência.**

É pacífico o entendimento de que descumprimento de obrigação acessória leva ao lançamento de ofício da penalidade razão pela qual a decadência, neste caso, se dá pela aplicação do art. 173, I do CTN.

(...)

**O recurso do Contribuinte se limita a tese de que o lançamento da obrigação acessória deveria seguir o mesmo desfecho dado pelo Colegiado a quo aos lançamentos das obrigações principais,** pede-se o cancelamento da multa lançada haja vista estar o débito da obrigação principal extinto pela decadência.

Em que pesem os argumentos da defesa entendo que não merece retoque a decisão recorrida.

A meu ver o art. 113 do CTN deixa claro que as obrigações acessórias, apesar de em sua maioria estarem relacionadas ao dever de pagar um tributo, dessas são distintas e autônomas:

*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.*

O entendimento acima é reforçado em razão do Código Tributário Nacional ainda nos trazer, expressamente, regras distintas para os respectivos fatos geradores. Me refiro aos artigos 114 e 115 com as seguintes redações:

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Assim, é sedimentado o entendimento de que o prazo decadencial aplicável às obrigações acessórias será sempre aquele previsto no art. 173, I do CTN. **Isso porque, independentemente do reconhecimento da decadência, em algum momento a obrigação principal era devida e por não ter sido adimplida gerou o lançamento de ofício, tanto com relação ao tributo quanto pelo respectivo descumprimento do dever instrumental. Descumprida uma obrigação acessória**

**haverá o lançamento de ofício da penalidade não sendo relevante, neste caso, debater sobre o fato de ter havido pagamento parcial ou integral da obrigação principal. (grifei)**

Como se vê, o entendimento do acórdão recorrido de que o crédito tributário extinto com a decadência não pode mais se constituir em base de cálculo da multa já havia sido rechaçado pela Súmula CARF nº 148 e os acórdãos que lhe deram suporte, como bem fundamentou o voto vencido.

No tocante ao dever regimental de o conselheiro observar enunciado de súmula deste conselho, importa transcrever o que dispunha o art. 45 inciso VI do Regimento Interno do CARF na redação dada pela Portaria MF nº 343, de 2015, vigente à época do julgamento:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Nesse mesmo sentido também dispõe o RICARF vigente, aprovado pela portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Art. 85. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI - deixar de observar enunciado de súmula do CARF ou de resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como o disposto nos art. 98 a 100;

Anoto que, embora no voto vencido da decisão recorrida conste informação sobre a aplicabilidade do verbete sumular nº 148 do CARF, metade do colegiado decidiu por afastá-lo, o que atraiu a aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento.

Não há como prevalecer o entendimento do acórdão recorrido de que se a obrigação principal foi fulminada pela decadência, a obrigação acessória também seria na mesma proporção. É que não estamos diante de uma situação em que se verificou ausência de fato gerador, uma vez que ele ocorreu e com ele a obrigação acessória de declará-lo em GFIP.

Assiste razão ao pedido da Recorrente no sentido de que a decadência deve ser aferida pela regra do decedencial do art. 173, I, do CTN, o que guarda consonância com o disposto na Súmula CARF nº 148, vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020.

No caso em apreço, os fatos geradores compreendem o período de 01/1999 a 12/2004. Aplicando-se a regra do artigo 173, I do CTN, conclui-se que estão decaídas as competências até 11/1999 (inclusive), tendo em vista que o contribuinte teve ciência do auto de infração em 12/07/2005.

Portanto, dá-se provimento ao Recurso Especial da Procuradoria nessa questão para seja aplicada a correta fundamentação legal no cálculo da decadência pela regra do artigo 173, I do CTN, restabelecendo o lançamento da multa por obrigação acessória referente às competências 12/1999 a 06/2000.

Por fim, importa citar, que há pendência de solicitação de juntada da CTSJ-ECOJ-DEVAT07-VR, de 30/08/2024, que não pode ser avaliada em razão de pendência de autenticação ou assinatura.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes**