



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.005972/2009-65
ACÓRDÃO	2001-008.264 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEVY E SALOMÃO ADVOGADOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/06/2004 a 31/07/2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. REGRA DO ART. 173, I DO CTN.SÚMULA 148 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Goncalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Flavia Lilian Selmer Dias (substituta integral), Lilian Claudia de Souza, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente) Ausente a conselheira Rosimery Brandao Barbosa, substituída pela conselheira Flavia Lilian Selmer Dias.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra a decisão proferida pelo Acórdão nº 16-25.103 (fls. 1279 a 1294), que negou provimento a impugnação apresentada pela contribuinte

O Auto de Infração DEBCAD nº 37.254.454-1, foi lavrado em 15/12/2009, com ciência do contribuinte em 17/12/2009 (fls. 01 e 17), por meio do qual a Fiscalização imputou ao sujeito passivo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV, §3º, da Lei nº 8.212/1991.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls. 05), verificou-se que o contribuinte apresentou GFIP com informações incompletas, deixando de declarar todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias nas competências 01/2004, 06/2004 e 07/2004, resultando na aplicação de multa no montante de R\$ 19.937,70 (dezenove mil, novecentos e trinta e sete reais e setenta centavos).

A fiscalização constatou que a empresa deixou de informar valores pagos a 58 segurados, relativos às rubricas Auxílio-educação, Participação nos Lucros e Resultados (PLR), Plano de saúde e Pró-labore, sendo enquadrada na faixa de 51 a 100 segurados, cujo limite máximo da penalidade por competência corresponde a R\$ 6.645,90 (seis mil, seiscentos e quarenta e cinco reais e noventa centavos) (fls. 16/17).

O Relatório de Aplicação da Multa (fls. 12) consignou que a penalidade foi fixada em 100% do valor da contribuição previdenciária não declarada, observado o limite legal aplicável.

Consta, ainda, que a autoridade fiscal realizou comparação entre a penalidade prevista na legislação vigente à época da infração e aquela introduzida pela Lei nº 11.941/2009, que estabeleceu multa de ofício de 75% sobre o valor da contribuição não recolhida ou não declarada.

Conforme demonstrado no Anexo (fls. 15/16), concluiu-se pela aplicação da legislação mais benéfica, verificando-se que:

- a legislação anterior mostrou-se mais favorável às competências 01/2004, 06/2004 e 07/2004;

- a sistemática da multa de ofício prevista na Lei nº 11.941/2009 revelou-se mais benéfica às competências 02/2004 a 05/2004 e 08/2004 a 12/2004, tratadas nos Autos de Infração de obrigação principal vinculados aos Processos nº 19515.005971/2009-11 (DEBCAD nº 37.225.988-0) e nº 19515.005975/2009-07 (DEBCAD nº 37.254.449-5).

Assim, a multa por descumprimento de obrigação acessória constante do presente auto corresponde à soma dos valores apurados, atingindo o limite máximo por competência, conforme demonstrativo de fls.12.

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva às fls. 25/52, instruída com documentos de fls. 53/1273.

Em sede preliminar, alegou:

a) a decadência dos créditos tributários, nos termos do art. 156, inciso V, c/c art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional;

b) a ausência de responsabilidade dos sócios indicados no Relatório de Vínculos elaborado pela fiscalização.

No mérito, sustentou que o Auto de Infração não indicou adequadamente os fundamentos que justificariam a inclusão das verbas no salário de contribuição e sua obrigatoriedade de declaração em GFIP, defendendo a não incidência de contribuição previdenciária sobre:

- auxílio-educação;
- participação nos lucros e resultados (PLR);
- plano de saúde;
- pró-labore.

Aduziu, ainda, que reproduz os mesmos fundamentos apresentados em autos de infração conexos lavrados sob o mesmo procedimento fiscal.

Ao final, requereu:

- i) o reconhecimento da decadência das competências compreendidas entre janeiro e novembro de 2004;
- ii) a exclusão da responsabilidade atribuída aos sócios;
- iii) o cancelamento integral do Auto de Infração;
- iv) a produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive diligências e perícias;
- v) a reunião, por conexão, dos processos administrativos decorrentes dos Autos de Infração DEBCAD nº 37.225.988-0, 37.254.449-5, 37.254.450-9,

37.254.451-7, 37.262.059-0, 37.262.060-4, 37.254.454-1, 37.254.453-3 e 37.254.452-5, todos lavrados com base no MPF nº 0819000.2008.04027.

Em acórdão de fls. 1278/1294, a DRJ/SP1 considerou que não houve documentos comprobatórios suficientes a demonstrar a ilegalidade da cobrança da exação tributária, mantendo, portanto, a cobrança do crédito tributário relativa à multa por não cumprimento da obrigação acessória.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário de fls.1303/1315, reiterando as teses apresentadas na impugnação, juntando aos autos documentos comprobatórios como registro do livro nº 12A, 13 e comprovantes de pagamentos de guias do GPS, e, portanto, requerendo a improcedência do mencionado auto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relator

I – DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço e passo à sua análise.

II – PRELIMINARMENTE

II.1 – DO RESULTADO DO PAF PRINCIPAL N º 19515.005971/2009-11 E 19515.005975/2009-07.

Aduz o recorrente que inexistente infração relativa à ausência de informações em GFIP nos meses de janeiro, junho e julho de 2004, sob o argumento de que os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), auxílio-educação, plano de saúde e pró-labore não integram o salário de contribuição, não compoem, portanto, a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Alega ainda em sede recursal que, a fiscalização teria indevidamente considerado tais verbas como remuneratórias, concluindo pela existência de contribuições previdenciárias devidas e, por consequência, pela omissão de informações em GFIP.

Traz também em suas alegações a tese de que a penalidade aplicada possui natureza reflexa, afirmando que, caso seja reconhecida a inexigibilidade das contribuições

previdenciárias discutidas nos autos principais, restaria automaticamente afastada a multa por obrigação acessória, ante a inexistência de fatos geradores a serem informados.

O recorrente destaca, ainda, a existência de prejudicialidade entre o presente processo e os processos administrativos **PAF nº 19515.005971/2009-11** e **PAF nº 19515.005975/2009-07**, relativos aos AIDEBCAD nº 37.225.988-0 e nº 37.254.449-5, nos quais se discute a incidência das contribuições previdenciárias sobre as mesmas verbas. Ressalta que o próprio acórdão recorrido reconheceu tal vinculação, por depender o julgamento da obrigação acessória da definição acerca da integração ou não das parcelas ao salário de contribuição.

Diante disso, requer o recorrente o julgamento conjunto dos processos, com o apensamento ou sobrestamento do presente feito até a decisão definitiva dos processos principais, a fim de evitar decisões conflitantes.

Pois bem, conforme relatado, o presente lançamento decorre do alegado descumprimento de obrigação acessória vinculada à obrigação tributária principal consistente no recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais.

No presente feito, verifica-se que os Processos Administrativos Fiscais principais abaixo discriminados já foram julgados:

- **PAF nº 19515.005971/2009-11** (fls. 1377/1400); e
- **PAF nº 19515.005975/2009-07** (fls. 1401/1424),

Ambos correlacionados aos autos em comento, analisaram o lançamento das contribuições previdenciárias principais e concluíram pela ocorrência da decadência da exigência tributária relativamente ao período de 01 a 11/2004.

Portanto, tendo em vista o julgamento dos processos acima colacionadas, resta configurada a perda do objeto de apensamento dos autos solicitada pelo recorrente em sua peça recursal.

III. DO MÉRITO

III. 1 DA INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA. DA INEXISTÊNCIA DE MULTA DUPLICADA.

No tocante à alegação de decadência, não assiste razão ao recorrente, devendo ser mantido o entendimento adotado no v. acórdão recorrido, por estar em plena consonância com a legislação de regência e com a jurisprudência consolidada no âmbito deste Conselho.

Inicialmente, cumpre destacar que a penalidade exigida nos autos decorre do descumprimento de obrigação acessória, circunstância que atrai a aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e não aquela disposta no art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

Para melhor elucidação, transcreve-se o dispositivo legal aplicável:

Art. 173, inciso I, do CTN:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

No mesmo sentido, encontra-se pacificada a matéria no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme dispõe a Súmula CARF nº 148, *in verbis*:

Súmula CARF nº 148:

“O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente de penalidade por descumprimento de obrigação acessória rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

Quanto ao tema o entendimento do CARF é firme, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2003 **OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - ARTIGO 173, I CTN - SÚMULA CARF 148** **No caso de descumprimento da obrigação acessória** aplica-se o prazo decadencial previsto no artigo 173, I do CTN. A matéria é objeto da Súmula CARF nº 148. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE Conforme súmula 11 do CARF, a prescrição intercorrente não se aplica ao processo administrativo fiscal.¹

Ressalte-se que, embora o art. 113, § 3º, do CTN estabeleça que a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória converte-se em obrigação principal, tal previsão não altera o regime jurídico aplicável à contagem do prazo decadencial, que permanece submetido à regra do art. 173, inciso I, do CTN, conforme entendimento sumulado.

No caso concreto, verifica-se que o auto de infração foi lavrado em 16 de dezembro de 2009. Considerando que as infrações apuradas dizem respeito a fatos ocorridos ao longo do ano-calendário de 2004, o prazo decadencial deve ser contado a partir de 1º de janeiro de 2005, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, o prazo quinquenal previsto no art. 173, inciso I, do CTN encerrou-se em 31 de dezembro de 2009.

Dessa forma, tendo o lançamento sido formalizado em 16 de dezembro de 2009, resta evidenciado que a constituição do crédito tributário ocorreu dentro do prazo decadencial legalmente previsto, inexistindo qualquer causa de extinção do crédito por decadência.

Por fim, cumpre afastar a tentativa do recorrente de aplicar ao caso a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Tal dispositivo é inaplicável à hipótese dos autos, por se referir a tributos

¹ CARF. Acórdão: 2002-007.507. Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção. Processo nº 11080.002798/2006-00. Data de Julgamento: 22/03/23. Relator: THIAGO DUCA AMONI

sujeitos a lançamento por homologação, o que não se confunde com penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias.

Diante do exposto, resta inequívoca a inoccorrência de decadência, devendo ser integralmente mantido o lançamento tributário.

Já no tocante a duplicidade de cobrança da multa arguida pelo recorrente, tal argumento também não deve prosperar.

Pois bem, no que se refere à natureza da penalidade aplicada e à tentativa de equiparação com multa de ofício, impõe-se o aprofundamento da análise, a fim de evidenciar a improcedência das alegações do recorrente.

A multa de ofício possui fundamento legal nos arts. 44 e seguintes da Lei nº 9.430/1996, sendo aplicada nos casos em que a autoridade fiscal constata a falta de pagamento ou o pagamento a menor de tributo devido, em decorrência de infração à legislação tributária. Trata-se, portanto, de penalidade vinculada diretamente ao descumprimento de obrigação principal, isto é, ao inadimplemento do tributo.

Nessa linha, a multa de ofício incide, por exemplo, quando o contribuinte deixa de declarar corretamente o fato gerador, apura valor inferior ao devido ou simplesmente deixa de efetuar o pagamento do tributo, sendo o lançamento realizado de forma substitutiva pela autoridade administrativa. Sua finalidade é sancionar condutas que resultem em supressão ou redução de tributo, possuindo nítido caráter punitivo associado ao crédito tributário principal.

Por outro lado, a penalidade exigida nos presentes autos decorre do descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 113, §§ 2º e 3º, do Código Tributário Nacional. A obrigação acessória consiste em deveres instrumentais impostos ao contribuinte ou responsável, tais como prestar informações, manter escrituração regular ou apresentar declarações, cujo objetivo é viabilizar a fiscalização e a arrecadação tributária.

Dessa forma, embora a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória se converta em obrigação principal para fins de exigibilidade, sua origem permanece vinculada a uma infração de natureza formal, e não ao inadimplemento de tributo.

Essa distinção é fundamental, pois evidencia que a multa ora exigida não tem por finalidade punir a falta de pagamento de tributo, mas sim a inobservância de dever instrumental autônomo. Trata-se, portanto, de penalidade independente do crédito tributário principal, com regime jurídico próprio.

Nesse contexto, não procede a tentativa do recorrente de equiparar a multa aplicada nos presentes autos àquelas discutidas nos Processos Administrativos Fiscais nº 19515.005971/2009-11 e nº 19515.005975/2009-07. Naqueles casos, as penalidades estavam diretamente relacionadas à apuração e ao recolhimento de tributos (obrigação principal), caracterizando típicas multas de ofício.

Já no presente feito, a penalidade decorre exclusivamente do descumprimento de obrigação acessória, sem qualquer vinculação com a existência de diferença de tributo a recolher. Trata-se, portanto, de hipótese juridicamente distinta, que não comporta a aplicação dos mesmos fundamentos.

Essa diferenciação também repercute diretamente na definição do regime decadencial aplicável. Enquanto a multa de ofício, por estar vinculada ao lançamento de tributo sujeito a homologação, pode atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (a depender das circunstâncias fáticas, como a existência de pagamento antecipado), as penalidades por descumprimento de obrigação acessória submetem-se, de forma inequívoca, à regra do art. 173, inciso I, do CTN, conforme consolidado na Súmula CARF nº 148.

Assim, a natureza jurídica da penalidade aplicada nos autos afasta, por completo, qualquer pretensão de aplicação do regime próprio das multas de ofício, seja para fins de decadência, seja para qualquer outra consequência jurídica.

Diante disso, resta evidenciado que a multa exigida possui fundamento legal próprio, natureza distinta e regime jurídico autônomo, devendo ser integralmente mantida, inclusive no que se refere à inaplicabilidade das teses construídas a partir de multas de ofício vinculadas ao descumprimento de obrigação principal.

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso, rejeito preliminar arguida e no mérito, voto por NEGAR provimento, mantendo a integralidade a cobrança do crédito tributário lançado pela autoridade fiscal.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca