



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 36202.004146/2006-07  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-008.314 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de outubro de 2019  
**Matéria** DECADÊNCIA E ABONO  
**Recorrentes** JAPANN SERVICOS EDUCACIONAIS S/S LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2006

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados impede o conhecimento do recurso especial do sujeito passivo.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

Em se tratando de obrigações acessórias, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inc. I, do CTN).

Súmula CARF n° 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 do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para afastar a decadência a partir da competência de 12/2000.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, em face do acórdão 2403-001.257, e que foi admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção (recurso especial da Fazenda Nacional) e Presidência da CSRF (recurso especial do sujeito passivo), para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) contagem do prazo decadencial das obrigações acessórias, em relação ao recurso da Fazenda Nacional; (b) não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de abono, em relação ao recurso do contribuinte (fls. 908/910 e 1052/1063 do e-processo). Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

### *DECADÊNCIA.*

*O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.*

[...]

### *CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO DESTINADO A RETRIBUIR O TRABALHO.*

*Integra o salário-de-contribuição previdenciário o abono pago por liberalidade do empregador, mesmo que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.*

A decisão foi assim registrada:

*ACORDAM os membros do Colegiado, Nas Preliminares por unanimidade de voto, em dar provimento parcial ao recurso reconhecendo a decadência das competências até a 08/2001, com base no art. 150, § 4º do CTN. No mérito, por unanimidade de voto, em dar provimento parcial ao recurso para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de*

*acordo com o disciplinado no art. 32A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.*

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que (fls. 890 e seguintes do e-processo):

*- o prazo decadencial de obrigações acessórias é contado na forma do art. 173, inc. I, do CTN, e a decisão recorrida diverge de acórdão paradigma do CARF e da jurisprudência do STJ;*

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, nas quais, neste ponto, busca refutar as afirmações da recorrente com base nos seguintes argumentos (fls. 918 e seguintes do e-processo):

*- o recurso especial não deve ser conhecido, por deficiência no cotejo analítico e porque o paradigma seria do STJ;*

*- em caso de pagamento parcial, é aplicável o art. 150, § 4º, do CTN.*

Já em seu recurso especial, o sujeito passivo basicamente sustenta o seguinte (fls. 934 e seguintes do e-processo):

*- não pode haver a incidência das contribuições previdenciárias sobre as quantias pagas a título de abono, desde que tal verba seja transferida de forma não habitual e desvinculada do salário, mediante previsão em Convenção Coletiva;*

*- o acórdão recorrido ignora as circunstâncias nas quais foram transferidas as quantias pagas e, arbitrariamente, dispõe que apenas a lei poderia retirar a incidência das contribuições;*

*- conforme Ato Declaratório 16/11, não há incidência de contribuição sobre o abono único;*

*- os abonos não são pagos habitualmente;*

*- a fiscalização equivocou-se ao afirmar que os valores teriam o objetivo de repor perdas salariais;*

*- os abonos foram pagos nos meses de setembro e fevereiro.*

Neste particular, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1070 e seguintes do e-processo), nas quais assevera que o apelo especial do sujeito passivo não deve ser conhecido, porque visa a rediscutir o conjunto probatório dos autos, e, no mérito, desprovido, porque houve a preclusão na apresentação de provas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

## 1. Conhecimento

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

Com efeito, ao contrário do que alega o contribuinte, a Fazenda Nacional demonstrou, mediante cotejo analítico, que o acórdão paradigma entende aplicável, ao descumprimento de obrigações acessórias, o prazo de decadência previsto no art. 173, inc. I, do CTN, diferentemente do acórdão recorrido, que aplicou, à espécie, o prazo do art. 150, § 4º, do Código. Essa questão é relativamente simples, o que explica a objetividade do cotejo feito no recurso, sem que se possa, todavia, cogitar de falta de demonstração da divergência na interpretação da lei federal.

Ademais, a comparação foi feita com decisão do próprio Conselho e a decisão do STJ foi citada no mérito, como fundamentação do recurso especial. Isto é, diferentemente do que assevera o contribuinte, a recorrente não usou a decisão do Superior Tribunal de Justiça como paradigma, mas sim a citou como razões de recurso, na argumentação de mérito.

Já o recurso do contribuinte, muito embora tenha sido apresentado no prazo legal, e conquanto tenha passado pelo exame prévio de admissibilidade, não deve ser conhecido por inexistência de similitude fático-jurídica entre os paradigmas e o caso concreto.

A diferença entre os casos é sutil, mas existente e muito relevante.

De fato, os paradigmas tratam do abono único previsto em convenção coletiva de trabalho, ao passo que a decisão recorrida em nenhum momento registra que o abono pago pela recorrente tenha sido adimplido em parcela única. Sobre o abono único, é importante dizer que a jurisprudência reiterada e pacífica do STJ levou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a prolatar o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, que culminou com a edição do Ato Declaratório nº 16/2011, que dispensa a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos em relação às demandas/decisões judiciais sobre o tema em análise.

No entanto, a aplicação dos paradigmas, da jurisprudência do STJ, bem como dos retro citados Parecer e Ato Declaratório, demandariam a análise acerca da unicidade do abono pago pela recorrente, o que é inviável em sede de recurso especial. E, veja-se, a decisão recorrida textualmente afirma que somente os abonos desvinculados do salário não são tributados e que o abono pago pela recorrente não estaria desvinculado, de tal maneira que, para analisar-se a referida desvinculação, seria necessário revolver o conjunto fático-probatório dos autos, mormente porque não há registro, na decisão da Turma Ordinária, de que o abono seria único.

Logo, e até porque o recurso especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais tem, basicamente, as mesmas feições do recurso especial dirigido ao Superior Tribunal de Justiça, é aplicável, por analogia, o enunciado da Súmula 7/STJ, segundo o qual é inviável o apelo especial para reexame de prova.

## 2. Decadência

Em se tratando de obrigações tributárias principais, o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, inc. I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização, bem como a inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, inc. I. Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial.

Se, por outro lado, não houver o pagamento prévio pelo contribuinte, não há homologação (expressa ou tácita) a ser exercida pelo Fisco e o direito de constituição do crédito não é contado do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica (ex. cartão de gratificação) exigida no Auto de Infração. Essa questão foi definitivamente pacificada com a edição da Súmula CARF 99:

*Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

No mesmo sentido, o entendimento do colendo STJ em sede de recurso representativo de controvérsia:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da*

*previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)*

Ocorre que, em se tratando de obrigações acessórias (ou instrumentais), não há que se cogitar de pagamento prévio, que pudesse atrair a aplicação do art. 150, § 4º. Na dicção do § 2º do art. 113 do Código, a obrigação acessória decorre da legislação tributária (compreendendo as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares) e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (não fazer), que não necessariamente decorrem da existência da obrigação principal, mas sim existem no interesse de eventual arrecadação ou fiscalização. A doutrina do professor Luciano Amaro<sup>1</sup> assim ensina:

*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.*

Apenas as obrigações principais, que têm por objeto o pagamento de tributo, estão sujeitas ao recolhimento antecipado e, conseqüentemente, à norma do art. 150, § 4º. Ou seja, a contagem do prazo para constituição de multa por descumprimento da obrigação instrumental segue uma regra distinta da contagem do tempo para constituição da obrigação principal. Em se tratando de obrigações acessórias, não há pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN. Essa questão foi recentemente sumulada neste Conselho, conforme se vê na Súmula CARF 148, de observância obrigatória pelos Conselheiros, *ex vi* do art. 45, inc. VI, do RICARF:

**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.*

Logo, o recurso da Fazenda Nacional deve ser parcialmente provido, pois, quando o contribuinte foi notificado do lançamento, em 27/9/6, somente estavam decaídas as competências até novembro de 2000. Quanto à competência dezembro daquele ano, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde a 1º de janeiro de 2002, e não a 1º de janeiro de 2001, *ex vi* da Súmula CARF 101:

**Súmula CARF nº 101:** *Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.* (destacou-se)

Com efeito, em 1º de janeiro de 2001, a autoridade ainda não teria como efetuar o lançamento relativo à competência de dezembro de 2000, mais especificamente porque o pagamento da remuneração e a obrigação de informar em GFIP ocorrem dentro do próprio ano de 2001, o que explica o fato de o termo *a quo* recair em janeiro de 2002 (primeiro dia do exercício seguinte).

O recurso da Fazenda Nacional está sendo parcialmente provido, porque, na conclusão, ela afirmou que o crédito seria integralmente hígido, quando, em verdade, a

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 249.

Processo nº 36202.004146/2006-07  
Acórdão n.º **9202-008.314**

**CSRF-T2**  
Fl. 1.088

---

aplicação do art. 173, inc. I, implica a extinção parcial do crédito tributário, ainda que em menor extensão.

### **3. Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para afastar a decadência em relação às competências 12/2000 e seguintes; e por não conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci