



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

**Processo n°** 10166.723180/2010-42  
**Recurso n°** 921.205 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-002.821 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de maio de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL e BANCO DO BRASIL S/A NOSSA CAIXA S/A  
FAZENDA NACIONAL e BANCO DO BRASIL S/A NOSSA CAIXA S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/11/2005

DECADÊNCIA.

Aplicação da Súmula Vinculante nº 8, do STF, D.O.U de 20/06/2008, em consonância com as disposições do art. 103A da Constituição Federal.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL.

Quando se verifica a antecipação de pagamento, mesmo que parcial, por parte do contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN.

DECADÊNCIA. *DIES A QUO* E PRAZO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I DO CTN NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

O lançamento de ofício ou a parte deste que trata de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória submete-se à regra decadencial do art. 173, inciso I, considerando-se, para a aplicação do referido dispositivo, que o lançamento só pode ser efetuado após o prazo para cumprimento do respectivo dever instrumental.

RICARF - PRELIMINARES SUPERADAS

Reza o artigo 59, § 1º do Regimento Interno do CARF que vencidas as preliminares há de ser votado o mérito da questão.

ABONO ÚNICO E GRATIFICAÇÃO VARIÁVEL

A natureza do pagamento ao empregado é que determinará e implicará no dever contributivo ou não à Previdência Social. E, em sendo de natureza indenizatória não há de se falar em contribuição social.

**Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/06/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 01/09/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Assinado digitalmente em 01/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 28/06/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 01/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que davam provimento parcial ao recurso, pela aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em negar provimento ao recurso voluntário, na questão da decadência, devido a aplicação do determinado no I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do Redator designado. Vencido o Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, que dava provimento ao recurso nesta questão, devido a aplicação do Art. 150, IV, do CTN; c) em dar provimento ao recurso voluntário, devido a não incidência de contribuição sobre os abonos, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento ao recurso voluntário, devido a não incidência de contribuição sobre a verba intitulada gratificação, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão. Redator designado: Mauro José Silva. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Wilson Antonio de Souza Corrêa –Relator

*(assinado digitalmente)*

Mauro José Silva –Redator designado

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Wilson antonio de Souza Corrêa, Damião Cordeiro de Moraes.

## Relatório

Nos autos do processo têm como origem a lavratura dos seguintes autos de infrações:

### OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

AI nº 37.314.7376, no valor de R\$ 14.049.901,96 - contribuição previdenciária devida pela empresa, parte patronal e segurados;

AI nº 37.314.7384, no valor de R\$1.845.522,17 - relativo à contribuição devida aos terceiros;

AI nº 37.314.7392, no valor de R\$1.613.331,75 - obrigações acessórias;

AI nº 37.268.2618, no valor de R\$ 214.768,50, por deixar de declarar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP;

AI nº 37.320.5708, no valor de R\$773.160,12 - por não lançar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições;

AI nº 37.320.5716, no valor de R\$ 22.908,64 - por não ter efetuado o desconto da contribuição devida pelos segurados empregados de suas remunerações e repassado à Seguridade Social.

Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas foram as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, apurados por meio de folhas de pagamento, referentes às rubricas abono único (AB) e gratificação variável (GV), não declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

### DOS AUTOS LAVRADOS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Em face de a Recorrente não considerar remuneração de empregado os pagamentos das rubricas acima citadas, bem como do vale transporte pago em pecúnia, o contribuinte não cumpriu as seguintes obrigações acessórias:

a) Não as declarou em GFIP, infringindo, assim, ao disposto no art. 32, inciso IV e §5º da Lei n. 8.212/91;

Para demonstrar o valor desse auto de infração, foi considerada a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte, elaborado demonstrativo de cálculo da multa (CALMULTA) e sua composição, no demonstrativo denominado COMPMULTA.

b) Não as lançou em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, conforme determina o art. 32, inciso II, da Lei n. 8.212/91.

No cálculo da multa aplicada, foi considerada a agravante prevista por reincidência (três específicas e uma genérica, conforme planilha de fls. 68). Logo, o valor mínimo de R\$14.317,78, multiplicado por 54, resultou na multa no valor de R\$773.160,12 (setecentos e setenta e três mil cento e sessenta reais e doze centavos);

c) Não descontou a contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados corretamente, infringindo as determinações contidas no art. 30, inciso I, alínea “a”, da Lei n. 8.212/91.

Por essa infração, o valor mínimo da multa é R\$1.431,79.

Considerando quatro agravantes de reincidência genérica, importa no valor de R\$22.908,64 (vinte e dois mil novecentos e oito reais e sessenta e quatro centavos).

Os valores mínimos e máximos de multa por descumprimento das obrigações acessórias foram estabelecidos pela Portaria Conjunta MPS/MF n. 333, de 29 de junho de 2010.

### DA MULTA APLICADA NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Em decorrência das alterações na Lei n. 8.212/91, introduzidas pela Lei n. 11.941/09, foi aplicado o dispositivo mais benéfico ao contribuinte quanto à aplicação da multa pela não declaração em GFIP e não recolhimento das contribuições previdenciárias, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº. 5.172, de 25/10/1966, o Código Tributário Nacional.

Assim, comparando-se o valor da multa aplicada na forma da legislação vigente à época do fato gerador com aquele resultante da aplicação da legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, verificou-se condição de penalidade menos severa ao Contribuinte, conforme planilha COMPMULTA, gravado no CD e entregue ao contribuinte.

### DA IMPUGNAÇÃO

Tempestivamente, a autuada apresentou a impugnação de fls. 2.816/2.839, com as seguintes alegações, em apertada síntese:

#### **Da Decadência**

Alega a Impugnante que, no período apurado, o ex-Banco Nossa Caixa efetuou o lançamento e o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas à época;

Ressalta que o lançamento ora recorrido representa apenas a constituição da diferença apurada, pois o auditor fiscal majorou a base de cálculo do tributo já lançado e recolhido pelo contribuinte autuado;

Assim, o lançamento de tais contribuições é realizado na modalidade de lançamento por homologação, prevista no §4º do art. 150 do CTN.

O período apurado corresponde ao ano de 2005, e a data do pagamento aos funcionários é o marco inicial do prazo de cinco anos para lançamento de eventual diferença apurada pelo sujeito ativo, que foi efetuado no mês de março de 2005, e a autuação foi realizada em 28 de dezembro de 2010.

Em razão disto a decadência do lançamento tributário constante dos autos de infração ora impugnados, o que imputa a sua anulação e, por consequência, a anulação das sanções aplicadas.

### **Cerceamento do direito de defesa**

Requer a Impugnante que seja declarada a nulidade do crédito lançado, alegando que o procedimento fiscal iniciado por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.66.002009000902, tinha por objeto a apuração da incidência das contribuições previdenciárias sobre o pagamento da participação nos lucros e resultados (PLR); entretanto, as autuações recaíram sobre o pagamento de abono único e gratificação variável, ferindo, assim, a segurança jurídica, a ampla defesa e o contraditório, pois impossibilita o exercício da ampla defesa.

### **NO MÉRITO**

**Abonos Pagos por Liberalidade do Empregador ou Previstos em Acordos ou Convenções Coletivas**

Em Síntese defende-se a Recorrente, dizendo que o Relatório Fiscal especifica que uma parte dos fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas na presente autuação refere-se à remuneração paga aos segurados empregados a título de abono único.

Salienta que o fato de a negociação coletiva mencionar que os abonos concedidos possuem natureza indenizatória, afasta a aplicação de salário contribuição.

Que os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, possuem força vinculante para o Fisco, pois os mesmos criam regras válidas para os convenientes e para a Receita Federal do Brasil.

Que os abonos pagos por liberalidade do empregador estão entre as parcelas excluídas do salário de contribuição previdenciário definidas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

### **Contribuição sobre gratificação variável (prêmios)**

Na impugnação, a empresa confirma o pagamento da gratificação variável (que substituiu a licença prêmio), ratificando que os mesmos estavam relacionados a Programa de Incentivos Motivacionais; contudo, nega a natureza remuneratória dessa rubrica, tanto pela “condição futura” da premiação (depende do atingimento de metas), quanto pela sua “condição transitória”, visto que não ocorre na habitualidade que caracteriza o pagamento salarial.

### **DECISÃO DA DRJ**

Às fls. 391 vem decisão singular com a seguinte EMENTA:

*Acórdão 0343.973 5ª Turma da DRJ/BSB*

*Sessão de 12 de julho de 2011*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/06/2013 **Processo 10166.723180/201042** Assinado digitalmente em 01/09

/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA,

Assinado digitalmente em 01/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 28/06/2013 por DA

MIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 01/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Interessado BANCO DO BRASIL S.A.*

*CNPJ/CPF 00.000.000/000191*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 30/11/2005*

*AIOP DEBCAD nº 37.314.7376 (Patronal); 37.314.7384 (Segurados); 37.314.7392 (Terceiros); AIOA DEBCAD nº 37.268.2618 (CFL 68); 37.320.5708 (CFL 34); 37.320.5716 (CFL 59)*

*CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO*

*DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTE*

*INDIVIDUAIS.*

*São devidas pela empresa e equiparados as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestem serviços.*

*CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS.*

*A empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto das remunerações, e recolher à Seguridade Social, as contribuições dos segurados a seu serviço, conforme previsto nas Leis nº 8.212/91 e nº 10.666/93.*

*CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. RECOLHIMENTO.*

*A empresa é obrigada a recolher as contribuições destinadas aos Terceiros, no mesmo prazo que a Lei 8.212/91 prescreve para as contribuições previdenciárias a seu cargo, bem como para as que, por imposição legal, devem ser arrecadadas dos segurados a seu serviço.*

*DECADÊNCIA*

*Quando se verifica a antecipação de pagamento, mesmo que parcial, por parte do contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no §4º do art.*

*150 do CTN.*

*No descumprimento de obrigação tributária acessória, onde não se configura instância procedimental que se equipare à antecipação de pagamento é necessária a subsunção da hipótese à disposição do inciso I, do art. 173 do Código Tributário Nacional.*

*ARGUIÇÃO DE NULIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Não ficaram configurados nos autos os casos de nulidade argüidos pela defendente.*

*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.*

#### **GRATIFICAÇÃO.**

*O pagamento de gratificação/prêmio de incentivo a segurados empregados tem natureza salarial, integrando o salário de contribuição, por não estar contemplado nas exclusões arroladas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores.*

#### **OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.**

*Determina a lavratura de auto de infração a omissão de fatos geradores previdenciários na declaração prestada pela empresa em GFIP, conforme*

*art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91.*

#### **DEIXAR DE LANÇAR, EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, FATOS GERADORES DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, constitui infração à legislação previdenciária.*

#### **AUSÊNCIA DE DESCONTO DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS.**

*Determina a lavratura de auto de infração deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados a seu serviço, conforme previsto nas Leis nº 8.212/91 e nº 10.666/93.*

#### **MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*Segundo a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

*Impugnação procedente em parte.*

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

Tempestivo, onde alega:

1. Que a decisão foi equivocada ao julgar parcialmente procedente a impugnação, onde manteve os créditos tributários relativos as multas aplicadas por suposto descumprimento de obrigações acessórias. AI 37.268.261-8, 37.320.570-8 e 37.320.571-6;
2. Que a conclusão equivocada foi por conta da DRJ entender que o

descumprimento de obrigação tributária acessória não se configura em

- instância procedimental que se equipare à antecipação de pagamento, o que remete os lançamentos autuados ao artigo 173, I do CTN;
3. Que há a decadência total dos autos porque se decaiu o principal, o acessório acompanha e por isto não há que se falar em multa;
  4. Que não há incidência de multa em abono, porque é desvinculado do salário de caráter excepcional e transitório;
  5. Que há não contribuição previdenciária em gratificação variável, quando prevista em ACT e demonstrado que ela está condicionada a preenchimento de requisitos específicos, elemento que revela caráter eventual de pagamento;
  6. Que não houve descumprimento de obrigações acessórias, haja vista que o fato gerador dos AI's são o abono e a gratificação variável, previstos em ACT e não integram a contribuição previdenciária;
  7. Da decadência no direito de lançar os autos de obrigação acessória;
  8. Da improcedência do Salário de Contribuição utilizado como base de cálculo das autuações lavradas;
  9. Violação do princípio da razoabilidade – do princípio do não confisco;

Submetido à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário.

Eis em apertada síntese o relato dos fatos;

## Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antônio de Souza Côrrea - Relator

O Recurso voluntário é tempestivo e atende as exigências processuais.

### Da Decadência

Quanto tratamos da decadência, mister que reportemos à Súmula Vinculante nº 8, do STF, D.O.U de 20/06/2008, em consonância com as disposições do art. 103A da Constituição Federal, 'in verbis':

*Súmula Vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto Lei nº 1.569 de 1997 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

*Art. 103A.*

*O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)*

O art. 2º da Lei nº 11.417, de 19/12/2006, que regulamenta o dispositivo constitucional acima, assim dispõe sobre os efeitos da Súmula Vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal:

*Art. 2o O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

A referida Súmula Vinculante editada declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que previam, respectivamente, prazos decadencial e prescricional de 10 anos para as contribuições devidas à Seguridade Social. O fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar (artigo 146, III, "b", da Constituição Federal).

A PGFN, sobre a Súmula Vinculante nº 08, apresentou seu parecer, que aprovado pelo Ministro da Fazenda, assim se pronuncia:

*PGFN/CAT nº 1617/2008,:*

*(...)*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do §4º do art. 150 do CTN;*

*f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173 do CTN;*

*(...)*

Consta nos autos que em consulta ao Sistema AGUIA (de arrecadação), bem como ao informado no Relatório Fiscal, há recolhimentos antecipados pela Recorrente, incidentes sobre as folhas de pagamento dos segurados a seu serviço, o que já é suficiente para justificar aplicação do Artigo 150, § 4º do CTN.

Desse modo, considerando o prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário, contados do fato gerador, consoante estabelecido no §4º do art. 150 do CTN, **assim como ocorreu na Decisão da DRJ**, deve-se excluir todas as competências lançadas, **de 03/2005 a 11/2005**.

Assim é que há de ser reconhecida a decadência do crédito lançado, nos:

AI de obrigação principal nº 37.314.7376;

AI relativo às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, parte patronal e parte dos segurados sob nº 37.314.7384;

AI relativo à contribuição devida a terceiros, sob nº 37.314.7392.

No caso dos AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA a DRJ os manteve, sob o argumento de que “os lançamentos decorreram de descumprimento de **obrigação tributária acessória**, que não se configura em instância procedimental que se equipare à antecipação de pagamento. Assim, nos termos da NOTA/PGFN/CAT – nº 856/2008, no presente caso, é **“necessária a subsunção da hipótese à disposição do inciso I, do art. 173 do Código Tributário Nacional”**.”

Todavia, o artigo 113, § 3º da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional, diz que:

*Artigo 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária*

A exegese do supracitado artigo nos remete indubitavelmente definirmos que a obrigação acessória decorrente da legislação tributária tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, como um todo, onde, quem pode mais, pode o menos.

Então, sendo a obrigação acessória oriunda da ausência de uma ação positiva, de deixar de pagar um tributo, que é a obrigação principal, e este tributo perdeu a sua eficácia por força do instituto da decadência, na análise do caso em tela, melhor sorte não terá a obrigação acessória.

Ora, o CTN diz, em seu artigo 115, caput, ‘.. que o 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 a obrigação principal’.

Ora, se para cada espécie de obrigação, identifica um fato gerador, indicando o momento de sua ocorrência, resta saber, qual o momento que nasce a obrigação acessória!?

Para obrigação principal, vê-se no art. 113 e § 1º que ela aflora no momento do nascimento do vínculo jurídico obrigacional, estabelecendo explícita simetria entre a verificação do fato gerador e o surgimento da obrigação principal.

Já, na obrigação acessória a regra de simetria utilizada para definir o momento do surgimento da obrigação principal não é observada, pois o nascimento, na letra do §2º do art. 113, advém da legislação tributária.

E, é nesta peculiaridade oriunda da redação do §2º do art. 113 do CTN, acerca da necessidade da configuração de um fato capaz de atrair a incidência da norma tributária, **dando origem à obrigação acessória** é que me valho para julgar que, no caso em tela só surgiu a obrigação acessória no mesmo momento da configuração do nascimento da obrigação principal, que ocorreu em 27 de dezembro de 2010, decadente, portanto.

Por esta razão, ou seja, ter nascido a obrigação acessória junto com a principal é que julgo ter decaído também a primeira.

Dizer que a **obrigação tributária acessória**, não se configura em instância procedimental que se equipare à antecipação de pagamento é realizar análise com ausência de simetria de existência de uma para com a outra (obrigações) e desconsiderar que toda obrigação tem um fato gerador descrito anteriormente em norma legal, mas que não nasce com a norma, todavia, com uma ação positiva ou negativa do contribuinte.

E novamente nos remete ao fato de que o nascimento da obrigação tributária acessória tem um fato gerador DESCRITO em norma, mas nasce com o descumprimento da obrigação tributária principal.

Por fim, mister se diga que a norma tributária, assim como qualquer outra, **tem que existir antes da obrigatoriedade, conforme reza os princípios da legalidade e da irretroatividade.**

Existindo antes, ou seja, inserida no ordenamento jurídico, estará apta a produzir efeitos concretos, uma vez que o sujeito ao qual se dirige coloque-se na situação por ela descrita capaz de desencadear aqueles efeitos.

E é neste momento, da previsão legal – fato – incidência - obrigação, observado na generalidade das relações jurídicas cogentes, estabelecidas independentemente da vontade do sujeito passivo estar dirigida a sua conformação, constata-se que, **tanto quanto para o surgimento da obrigação principal, faz-se necessária a previsão de um fato, uma situação sobre a qual a norma incida e dê origem à obrigação acessória.**

Em outras palavras, se não existe a principal não existirá a acessória, como reza o instituto de que o acessório acompanha o principal, "accessorium sequitur suum principale".

Muitos doutrinadores no direito tributário distinguem o termo obrigação acessória na concepção da doutrina privatista, da obrigação acessória do Código Tributário Nacional. Na segunda é sustentado que as obrigações acessórias são meros deveres administrativos e não obrigações propriamente ditas no sentido jurídico, pelo fato de que toda obrigação tem repercussão no patrimônio, ou seja, tem conteúdo patrimonial; além de alegarem não ser a obrigação acessória, acessória, pois, no direito tributário, podem vir a existir independentemente da obrigação principal.

Todavia, ousou a divergir destes doutrinadores, entendendo que não há separação da obrigação acessória da principal, pois a primeira não existirá se não existir a segunda.

#### **DETERMINAÇÃO REGIMENTAL DE JULGAMENTO DE MERITÓRIA, FACE DIVERGÊNCIA VENCEDORA QUANTO A PRELIMINAR SUPERADA.**

Tenho que o Recurso Voluntário aviado é procedente, porque a decadência deve ser reconhecida nas obrigações principais e nas acessórias.

**Todavia, a turma assim não conheceu, obrigando-me, por força regimental a julgar as demais matérias, conforme determina o artigo 59, § 1º do RICARF, 'in verbis':**

*Art. 59. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.*

*§ 1º Rejeitada a preliminar, o conselheiro vencido votará o mérito.*

Passo a analisar.

#### **ABONO SALARIAL**

A primeira questão para se saber se há incidência ou não em abono salarial é saber o que significa o termo. E, na simplicidade da palavra sabemos que é um valor **fixo** estipulado em decorrência de um ato, geralmente assembleias de acordo salarial ou podendo ser até mesmo uma lei, valor este pago ao trabalhador.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/06/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 01/09

/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA,

Assinado digitalmente em 01/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 28/06/2013 por DA

MIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 01/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Outra questão para saber a provável incidência ou não da contribuição previdenciária é saber se o abono salarial único tem natureza remuneratória e ou indenizatória. E, quanto a esta questão parece-me muito claro que ele terá natureza remuneratória se o abono salarial é concedido em substituição ao reajuste salarial. Em não sendo, evidente que terá natureza indenizatória.

Ademais, como o próprio nome já diz é um pagamento único, o que reforça a tese de ser indenizatório, porque ninguém seria remunerado em uma única vez, prestando serviço rotineira e habitualmente.

No caso em tela, tem-se também que levar em consideração que nos autos há uma CCT onde desvincula o pagamento único do salário, estabelecendo o seu caráter excepcional.

Sem pretensão de aqui se realizar uma exegese do assunto com interpretação profunda da lei, até porque ela é de cristalina clareza, conforme reza o artigo 28, § 9º, 'e', item 7, 'in verbis':

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

.....

**§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:**

....

*e) as importâncias:*

.....

**7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;**

Como dizem os latinos, 'na clareza da lei cessa sua interpretação'.

Assim, não incide contribuição previdenciária os abonos salariais únicos de caráter indenizatório que não substitui aumento salarial, como é o caso em tela.

### **GRATIFICAÇÃO VARIÁVEL**

Assim como a questão do abono único, para o presente tema deve identificar a sua natureza, e pelas razões abaixo, tenho que é indenizatória e não remuneratória, não incidindo contribuição previdenciária.

Nos autos vê-se que a Recorrente e seus empregados celebraram um ACT, em 30 de junho de 1997, com valia para 1996 à 1999, cujo mesmo estabeleceu diretrizes quanto a jornada e condições de trabalho, remuneração, participação nos lucros e resultados e outros quejandos.

Neste ACT ficou certo que a licença prêmio seria substituída pela gratificação variável, conforme se observa na cláusula 12ª. E, não resta a menor dúvida que licença prêmio é um benefício indenizatório, por cercar os contornos de férias concedidas por um tempo determinado de trabalho.

E aí se pergunta um benefício indenizatório pode substituir um remuneratório? Evidente que não.

Mas não é só, pois a gratificação variável entabulada, para fazer jus, o trabalhador tinha que atingir uma série de condições e resultados, não configurando também o caráter remuneratório.

Há vários elementos que demonstra que a gratificação variável concedida não se trata de remuneração, dada, entre elas, a sua eventualidade, razão assaz para implicar na não incidência de contribuição previdenciária.

Assim, também nesse quesito penso que assiste razão a Recorrente.

### **Conclusão**

Diante do exposto, por acudir as regras processuais, conheço do recurso voluntário interposto, para dar-lhe provimento, reconhecendo também a decadência quanto as obrigações acessórias, e, por força regimental, penso que não incide contribuição previdenciária sobre gratificação variável e abono único porque trata de pagamento indenizatório ao trabalhador, e, conseqüentemente, nego provimento ao Recurso de Ofício.

É meu voto.

Wilson Antonio de Souza Corrêa – Relator  
(assinado digitalmente)

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

**Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso. Aplicação do Resp 973.733-SC.**

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

*Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:*

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

*Súmula Vinculante nº 08:*

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

*Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

...

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.*

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto

no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

*“Art. 173 - 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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*(...).*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

**Misabel Abreu Machado Derzi**, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

**Luciano Amaro**, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em

outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

*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 incoorre, 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 decadência 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 imponível, 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).*

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

*“Art. 173 - 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;”*

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. O texto do item 3 do Resp 973.733 fala que tal data “*corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible*”. Se considerássemos isoladamente tal trecho da ementa do Resp 973.733 poderíamos concluir que o *dies a quo* da decadência para aplicação do art. 173, inciso I do CTN seria o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Um fato gerador ocorrido em 31/12/20XX teria como *dies a quo* do prazo decadencial 01/01/20(X+1), o que levaria o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+5).

Tal conclusão, entretanto, estaria em desalinho com a lógica, uma vez que um fato gerador que se constata ocorrido em 31/12/20XX só poderá ser lançado a partir de 01/01/20(X+1), dada a cristalina premissa de que só existe obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador. Se só poderia ser lançado em 01/01/20(X+1), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/20(X+2), o que leva o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+6).

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir

que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

*EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.*

*Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

Dessa maneira, já podemos afirmar que o próprio STJ já expressou, por uma de suas Turmas, que a afirmação categórica do item 3 do Resp 973.733 serviu apenas para afastar a tese da decadência decencial que houvera sido adotada por aquele Tribunal.

Ademais, ao adotarmos a interpretação mais formalista do item 3 do Resp 973.733, estaríamos em contradição com a própria finalidade da norma regimental que criou a obrigatoriedade de os conselheiros seguirem as decisões do STJ tomadas em Recursos Repetitivos. O art. 62-A do RICARF tem nítida finalidade de evitar que o CARF continue emitindo decisões que serão revistas pelo Poder Judiciário, o que estaria em desacordo com o princípio da eficiência, da moralidade administrativa e acarretaria despesas para o Erário Público na forma de ônus de sucumbência. Como o próprio STJ já vem adotando uma interpretação alinhada com lógica do texto do art. 173, inciso I do CTN, a continuidade de uma interpretação formalista resultaria em não atingimento da finalidade da norma regimental.

Resulta, então, em síntese, que para fatos geradores ocorridos em 31/12/20XX (competência 12/20XX das contribuições previdenciárias, por exemplo) teremos o fim do prazo decadencial em 31/12/20(X+6) no caso de aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN.

Assim, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do

primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão ”pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Nosso voto vencedor diz respeito à aplicação da decadência em relação às obrigações acessórias. Nesse aspecto, segundo nosso entendimento anteriormente apresentado, tratando de lançamento de ofício motivado por descumprimento de obrigação acessória, aplicamos a regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, observando que tal situação não está abrangida pelo conteúdo do Resp. 973.733-SC. O lançamento foi cientificado em

Processo nº 10166.723180/2010-42  
Acórdão n.º **2301-002.821**

**S2-C3T1**  
Fl. 3.246

---

28/12/2010, assim, o fisco poderia efetuar o lançamento em relação aos fatos geradores posteriores a 11/2004. Porém, no presente caso não temos fatos geradores atingidos pela caducidade em relação às obrigações acessórias, uma vez que só foram incluídos atos geradores a partir de 03/2005.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA

## Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes:

1. No meu sentir, não incidem contribuições sobre os abonos salariais únicos com caráter estritamente indenizatório, notadamente porque demonstrado nos autos que não há no caso substituição de eventual aumento salarial. De maneira que a parcela está abarcada pelo art. 28, §9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91.

2. No que diz respeito a gratificação variável concedida pela recorrente a seus empregados, entendo que não se trata de remuneração, considerando a sua eventualidade.

3. O art. 201 a Carta magna prevê como a previdência social será organizada e sobre quais valores haverá incidência da contribuição social, sendo que nesse dispositivo ele dispõe que os ganhos habituais serão considerados como base de cálculo.

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

(...)

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.*

4. Como se constata da leitura do art. 201 da CF/88 a constituição considera como base de cálculo da contribuição os ganhos habituais. Nesse campo, a habitualidade é um dos elementos fundamentais para se determinar se o pagamento feito deve ou não ser considerado como salário e como tal, ser computado para fins de contribuição previdenciária. Mas o que é habitualidade?

5. Habitualidade, conforme o Dicionário Aurélio, é o que ocorre de maneira comum, frequente, ainda que de maneira espaçada, tudo aquilo que “se faz, ou que se sucede por hábito, comum, vulgar, frequente, usual”. O conceito contrasta com o ganho eventual que, conforme a mesma obra, é algo que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito, acidental.

6. De tal forma, numa relação de trabalho pode haver, além dos pagamentos contratuais, pagamentos eventuais e aleatórios, o que torna essencial considerar a natureza jurídica de cada um para fazer incidir ou não o tributo.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

Processo nº 10166.723180/2010-42  
Acórdão n.º **2301-002.821**

**S2-C3T1**  
Fl. 3.247

---

CÓPIA