



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

Processo n° 10976.000278/2008-79
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2301-02.308 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria Auto de Infração. Contribuições previdenciárias: férias, gratificações, horas extras e pagamentos a contribuintes individuais.
Recorrente PROMATI AUTOMAÇÃO DE PROCESSOS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/08/2003 a 31/12/2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

O contribuinte foi devidamente intimado da ação fiscal, bem como da sua respectiva prorrogação, não havendo que se falar em nulidade.

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicado esta última regra.

RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS

A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores, não sendo elemento capaz de apurar a responsabilidade pessoal do agente.

SAT. INCRA. SELIC. MULTA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 02.

Não cabe ao CARF analisar a inconstitucionalidade de lei, tampouco de multa aplicada com base na legislação de regência em face ao princípio constitucional do não confisco.

ABONO DE FÉRIAS. INEXISTÊNCIA DE NATUREZA JURÍDICA DE ABONO.

Abonos são parcelas recebidas pelo trabalhador em virtude de antecipação ou substituição de reajuste. Os chamados “abonos de férias” não são pagos com tais finalidades e, portanto, não tem a natureza jurídica de abono.

GANHOS EVENTUAIS. CONCEITO. ISENÇÃO.

A norma isentiva da primeira parte do item 7 do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91 atinge os ganhos eventuais, sendo estes compreendidos como aqueles ganhos que não se repetem ou podem se repetir mais de três vezes no decorrer do contrato de trabalho.

MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente NFLD ser calculada nos termos do artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nas preliminares, para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao Recurso, no que tange à decadência, devido à aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do Redator(a) designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso, na questão da não incidência de contribuição previdenciária sobre a rubrica "abono de férias", nos termos do voto da Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzales Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram pelo provimento do recurso nesta questão; III) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Redator designado: Mauro José Silva.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Damião Cordeiro de Moraes (Vice-Presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração nº 37.025.554-2 o qual exige contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais (autônomos e administradores) e destinadas à Seguridade Social.

Segundo relatório fiscal a foram apurados valores relativos a férias, abono de férias anual, pago ao trabalhador quando do retorno de suas férias, horas extras, gratificações ajustadas e pagamentos a contribuintes individuais (por exemplo, honorários advocatícios), os quais não foram computados na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Devidamente cientificada da autuação em 24 de setembro de 2008, a empresa protocolou sua impugnação alegando que o seguinte:

- i) nulidade da autuação por falhas no MPF;
- ii) “prescrição” quinquenal dos créditos tributários;
- iii) ilegitimidade passiva dos sócios da impugnante;
- iv) inconstitucionalidade do INCRA e do SAT;
- v) não incidência de contribuição previdenciária sobre verba de natureza indenizatória;
- vi) não foram considerados no lançamento os créditos da Impugnante relativos à retenção de 11% na prestação de serviços;
- vii) multa aplicada tem natureza confiscatória;
- viii) inconstitucionalidade da Taxa Selic;
- ix) por fim, postulou o deferimento de perícia contábil a fim de comprovar “o descabimento e a desproporção do débito contra ela lançado.”

A DRJ de Belo Horizonte determinou diligência a fim de verificar, em suma, alegação do contribuinte em relação a créditos que deveriam ter sido considerados na apuração do crédito tributário (fl. 244).

Às fls 247 esclareceu a fiscalização o seguinte:

“Quanto aos recolhimentos efetuados nas Guias da Previdência Social, códigos de pagamentos 2631, competências 09/2003 e 04/2004, 05/2004, 06/2004, 07/2004, 08/2004, 09/2004, 10/2004, 11/2004 e 12/2004, informamos que estes não foram considerados como crédito, uma vez que, embora intimada a apresentar os documentos pertinentes conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD de 19/05/2008, fls. 68 e 15/07/2008, fls. 70, a empresa não apresentou as Notas Fiscais, Faturas e Recibos de mão-de-obra

ou serviços prestados 1998 a 2004, e a planilha Demonstrativo de Notas Fiscais/ Faturas/Recibos de Serviços Prestados de fls. 71, item 13 e fls. 80 e, ainda, nas GFIP apresentadas não foram declarados os valores retidos referentes aos 11% (onze por cento) incidentes sobre o valor dos serviços discriminados em NF/FAT/REC emitidas contra empresa tomadora de serviços.

Por outro, em consulta aos arquivos da RFB verificamos que não constam recolhimentos para as competências 08/2003 a 12/2003, 01/2004, 02/2004, 04/2004 a 09/2004, em Guias da Previdência Social, códigos de pagamentos 2100.

Quanto a GPS, código de pagamentos 2100, competência 03/2004, no valor de R\$441,00, verificamos que essa GUIA refere-se ao recolhimento para o processo trabalhista nº 00781.2003.028.03.00.2 de Jorge Luiz do Amaral, portanto, não considerado como crédito.

Quanto aos recolhimentos em GPS, código 2100, competências 10/2004, 11/2004 e 12/2004 foram lançados como créditos considerados nos lançamentos AIOP-DEBCADs. no 37.025.555-0 e 37.025.560-7, conforme Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, RADA, fls 248 a 249.”

A empresa foi devidamente intimada da citada informação fiscal (fl 252), mas não se manifestou a respeito.

A DRJ de Belo Horizonte manteve o lançamento fiscal, razão pela qual foi interposto recurso voluntário, o qual repisa os fundamentos da impugnação, suscitando, ainda a aplicação da retroatividade benigna em relação à aplicação da multa em virtude da alteração legislativa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

Mandado de Procedimento Fiscal

Não verifico a ausência de intimação do MPF alegado pelo contribuinte. Às fls. 66 foi dada ciência pessoal do início da ação fiscal, na qual consta a numeração do MPF, bem como o seu código de acesso, por meio por meio do qual, mediante acesso ao sítio da Receita Federal do Brasil poder-se-ia verificar a sua validade.

Além disso, às fls 67, a fiscalização deu nova ciência pessoal ao contribuinte da prorrogação da ação fiscal, comunicando, ainda, que esse poderia, por meio de acesso à internet, verificar a citada prorrogação.

Logo não há que se falar em ausência de ciência de MPF, tampouco em nulidade da autuação.

Decadência

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a NFLD discutida com amparo na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 na respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Súmula vinculante 8 “São inconstitucionais os 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”

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

Autenticado digitalmente em 01/11/2011 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 14/12/2011 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/11/2011 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 06/11/2011 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 28/02/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafo da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *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.

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

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, nos termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do 150, § 4º ou 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo **pagamento antecipado** por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 973.733/SC, a qual deve ser atendida, por força do disposto no artigo 62-A Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“*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 efetuasse 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."

No caso dos autos, a autoridade fiscal, no pleno exercício de suas funções de verificar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, apurou, segundo seu entendimento, que a recorrente ao "pagar remuneração" teria cumprido parcialmente com a obrigação principal, ou, em outras palavras, quitou parcialmente o tributo correspondente a esse fato gerador, uma vez que não incluiu, na base de cálculo, as parcelas acima transcritas.

Houve, portanto, na ótica do fisco, pagamento antecipado da contribuição previdenciária, porém parcialmente.

Assim, tendo em vista que o lançamento fora cientificado à recorrente em 24 de setembro de 2008, e o período autuado está compreendido entre agosto de 2003 a dezembro de 2004, está decaída a competência de agosto de 2003.

Lista Coresp

Quanto à alegação de que devem ser excluídos os dirigentes da relação de co-responsáveis, procede o argumento da recorrente. A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto.

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

Assim, nesse ponto, há de ser provido o recurso para registrar que a Lista Coresp tem função meramente informativa e não serve de base para fixar a responsabilidade pessoal do agente.

Inconstitucionalidades – SAT, INCRA, SELIC E MULTA CONFISCATÓRIA

Não cabe a esse Conselho decidir pela inconstitucionalidade de lei federal, conforme fixado na Súmula CARF nº 2.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado no caso de avaliação de multa, pois quando aplicada nos termos da lei, como ocorre no caso concreto, esse Conselho, para reconhecer eventual confisco teria que declarar a inconstitucionalidade da lei que instituiu a multa, o que não é possível, como já visto.

Abono de férias

O relatório fiscal aponta o “*caráter remuneratório da verba paga a título de Abono de Férias -Convenção, rubrica 029, conforme Anexo H, se configura através do comando inserido na Convenção Coletiva de Trabalho dos trabalhadores vinculados ao Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico — Cláusula 12), a ser paga em parcela única quando do retomo de férias, ao empregado que no tenha incorrido em nenhuma falta injustificada durante o período aquisitivo. A vinculação do pagamento do abono ao fato assiduidade descaracteriza a exceção tratada no item "7" da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 com as alterações posteriores.*”

Em que pese não haver nos autos cópia da citada convenção coletiva de trabalho, verifico que o fato acima suscitado é incontestado, uma vez que o contribuinte em seu recurso voluntário sustenta que o abono de férias é pago na sistemática descrita no relatório fiscal, ou seja, de uma única vez quando do retorno do empregado das suas férias.

Contrariamente ao que sustentado na autuação, penso que o citado abono, pago em uma única parcela ao empregado que não tenha incorrido em falta injustificada configura-se em ganho eventual, expressamente desvinculado do salário de contribuição, conforme previsão expressa do artigo 28 § 9º item 7 da Lei nº 8.212/91.

Nesse sentido colaciono precedente do Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E FGTS.ABONO ÚNICO PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ART. 28, § 9º, 'E', ITEM 7, DA LEI 8.212/91. EVENTUALIDADE E DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO, NO CASO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA 1ª SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.”

(REsp 819552/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 18/05/2009)

Multa – Retroatividade benigna

Há de se registrar que o dispositivo legal da multa aplicada foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade

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

Autenticado digitalmente em 01/11/2011 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 14/12/2011 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/11/2011 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 06/11/2011 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 28/02/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A multa aplicada ao caso era a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual previa multa moratória sobre o valor devido da contribuição, havendo uma gradação dependendo do momento em que o contribuinte efetuasse o pagamento do que era devido. É certo que o artigo acima citado foi, no curso desse processo, revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a qual instituiu uma nova multa para casos como esse ora analisado, previsto no novel artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 cabendo, portanto, analisar a viabilidade ou não da aplicação do que dispõe a alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Segundo as novas disposições legais, a multa prevista no recente dispositivo legal prevê multa moratória limitada a 20% (vinte por cento).

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido. Ora se o fato era punido com multa moratória, conseqüentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a *novel* multa moratória, *in casu*, prevista no *caput* do artigo 35 acima citado.

Em princípio, houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada no presente Auto de Infração calculada nos termos do artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Ante ao exposto, **VOTO** no sentido de **CONHECER** o recurso voluntário, para, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, para: i) reconhecer a decadência, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN do mês de agosto de 2003; ii) reconhecer que a lista coresp é meramente informativa não sendo apta a apurar a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN; iii) afirmar a não incidência de contribuição previdenciária sobre a rubrica “abono de férias” e; iv) aplicar, se mais benéfica ao contribuinte, a multa prevista no artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 11.941/09.

Adriano Gonzales Silvério - Conselheiro

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresento minhas considerações divergentes em relação à decadência e abono de férias.

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

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:

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 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 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 à 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. No Resp 973.733-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.733/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

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.

No entanto, como a vinculação imposta aos Conselheiros pelo art. 62-A do RICARF só abrange o teor do que foi decidido em Recursos Repetitivos, o julgado da Segunda Turma não tem tal *status* e não se refere à composição de toda a Primeira Seção como o Resp 973.733, concluímos que não podemos tomar o referido ED como interpretativo do Resp 973.733. Logo, não estamos desvinculados de acompanhar o conteúdo do Resp 973.733, notadamente o item 3 da ementa daquele Acórdão, o que resulta em mantermos nossa posição de considerar que mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, adotaremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, 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.

Os levantamentos incluídos no lançamento (verbas não incluídas em GFIP), por sua natureza, não permitem concluirmos pela existência de pagamentos antecipados e não existem documentos nos autos nesse sentido, logo a regra decadencial a ser aplicada é aquela do art. 173, inciso I. Tendo sido a recorrente cientificada em 24/09/2008, só estariam atingidos pela decadência fatos geradores anteriores a 12/2002, inclusive, porém o lançamento só inclui fatos geradores posteriores a 08/2003. Afastada, portanto, a decadência.

Abono de férias

O STJ já expressou entendimento no sentido de que o abono é importância paga ao trabalhador como substituição ou antecipação de reajuste salarial, ou seja, é parcela

paga com objetivo de incrementação do pagamento do trabalhador com vistas à amenização de defasagem salarial, conforme pode ser constatado nos seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO – IRRF – ABONO SALARIAL CONCEDIDO POR MEIO DE CONVENÇÃO COLETIVA – NATUREZA SALARIAL – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO – PRECEDENTES.

A jurisprudência desta Corte há muito se cristalizou no sentido de que as verbas recebidas a título de abono salarial em virtude de acordo ou convenção trabalhista possuem natureza remuneratória, porquanto substituem reajuste salarial e, assim, constituem fato gerador do imposto de renda, sendo passíveis, portanto, de incidência do imposto de renda na fonte.

2. Precedentes: REsp 696.677/CE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 7.3.2007; AgRg no REsp 766.016/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 12.12.2005; REsp 449.217/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 6.12.2004.

Agravo regimental improvido. " (AgRg no REsp 885.006/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 31.5.2007, p. 424)

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ABONO CONCEDIDO EM DISSÍDIO TRABALHISTA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ.

1. O abono concedido em razão de dissídio coletivo de trabalho tem natureza remuneratória, razão pela qual sobre ele incide o Imposto de Renda.

2. 'Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida' (Súmula 83/STJ).

3. Agravo regimental improvido." (AgRg no Ag 764.115/PI, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 25.8.2006, p. 326)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - IR - ABONO CONCEDIDO EM CONVENÇÃO COLETIVA - NATUREZA SALARIAL - PRECEDENTES.

1. O abono concedido aos empregados, em virtude de acordo trabalhista, tem natureza jurídica de salário, por isso que em substituição de reajuste salarial, constituindo fato gerador do imposto de renda.

2. Agravo regimental provido." (AgRg no REsp 766.016/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 12.12.2005, p. 349)

Assim, somente podem ser reconhecidas com a natureza de abono as importâncias que tenham relação com a negociação do reajuste salarial.

Não é o caso dos autos. Os chamados “abonos de férias” não tinham qualquer relação reajuste salarial.

Tratamos agora da possibilidade de os abonos de férias desfrutarem da isenção do item 7 do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Interpretamos o vocábulo eventual em oposição a habitual, contínuo, pois assim a CLT o fez no *caput* do seu art. 3º, ao estabelecer os requisitos necessários ao empregado. Não desconhecemos que o vocábulo “eventual” é tratado pelo dicionário Michaelis com três significados: (i) dependente de acontecimento incerto; (ii) casual, fortuito; (iii) variável. Isso permitiria, passando pela interpretação gramatical, assumirmos, como o fez a ilustre relatora, a oposição de eventualidade com imprevisibilidade, incerteza. Mas entendemos, considerando o conteúdo do *caput* do art. 3º da CLT e mesmo das muitas referências a “eventuais” contidas na Lei 8.212/91, que estaríamos negando a harmonia sistemática das normas se interpretássemos ganho eventual como sinônimo de ganho imprevisível. Interpretaremos, portanto, ganho eventual, em oposição a ganho repetido, habitual. Sabendo da dificuldade de conceituarmos o que é habitual, adotaremos, como primeiro critério, a habitualidade como a qualidade daquilo que é freqüente, que é repetido muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. No caso em destaque, os pagamentos eram anuais em mais de uma parcela por ano, o que nos leva à conclusão que se tratam de ganhos que ocorrerão mais de três vezes durante o contrato de trabalho, sendo, portanto, ganhos não eventuais que não estão incluídos na norma isentiva da primeira parte do item 7 do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Assim, votamos por não reconhecer a decadência e por negar provimento ao recurso no caso dos abonos de férias.

Nos demais aspectos do recursos, acompanhamos o relator. No caso da aplicação da multa de mora, acompanhamos o relator por suas conclusões.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado