



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

Processo nº 10240.000230/2008-65
Recurso nº 001.387 De Ofício
Acórdão nº **2302-01.387 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de outubro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente DELEGACIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA EM BELÉM/PA
Interessado FRIGORÍFICO FERNANDES S/A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL.
CINCO ANOS. ART. 150, §4º DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 150, §4º do CTN.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, redigido pelo Conselheiro Marco André Ramos Vieira. Vencido o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2003.

Data da lavratura da NFLD: 29/12/2007.

Data da Ciência do NFLD: 26/02/2008.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações efetivamente pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais, discriminadas nas folhas de pagamento e nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 99/102.

Informa a Autoridade Lançadora que os fatos geradores e o montante devido foram apurados através do exame das informações contidas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP. Além disso, os valores das contribuições sociais já recolhidas pelo contribuinte por meio de GPS/GRPS no período fiscalizado estão demonstrados no relatório "Documentos Apresentados" e foram utilizados para abater o valor devido, conforme consta no relatório intitulado "Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados", anexo à NFLD.

O contribuinte foi intimado da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em referência, em 26.02.2008, via Edital, acostado a fl. 104.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 115/167.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Belém/PA baixou o feito em diligência para que fosse promovido o saneamento do processo, conforme despacho a fls. 180/181.

Saneado o processo e dada ciência ao sujeito passivo, este se manifestou a fl. 190 dos autos.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Belém/PA lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão a fls. 193/211, julgando procedente em parte a Notificação Fiscal e retificando o crédito tributário na forma do Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 212/225, recorrendo de ofício da decisão.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 15/01/2009, conforme Assentamento a fl. 211, não interpondo recurso voluntário, conforme consignado no documento a fl. 228.

Com relação à parte mantida do lançamento foi formalizado o processo de nº 10240.001382/2009-66, para cobrança, conforme instruções de procedimentos NORMA EXECUÇÃO CODAC/ COCAJ Nº 4, de 4 de julho de 2008.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto Vencido

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

Trata-se de recurso de ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, em razão da decisão de primeira instância a fls. 193/211, que, reconhecendo o decurso do prazo decadencial, exonerou a parte do crédito tributário que foi alcançada pela decadência quinquenal, nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

Assim decidiu o julgador de 1ª instância:

34. Tratando-se de tributo lançado por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, o prazo conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN. Vejamos:

Art. 150[...]

§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. (grifos não originais)

35. Assim, para fins de cômputo do prazo de decadência, no caso em análise, independentemente de ter ocorrido ou não qualquer recolhimento (pagamento) parcial de tributo, tem-se que o período anterior à competência 11/2002, incluindo a competência 13/2002, encontra-se decadente (artigo 173, I, do CTN). Analisei ainda a ocorrência de recolhimento (pagamento) parcial de tributo para as competências 12/2002 e 01/2003, para verificar a decadência nos termos do artigo 150, §4º, do CTN (lançamento por homologação).

Para tanto, verifiquei os recolhimentos constantes do RDA — Relatório de Documentos Apresentados (fls. 42), onde constatei ter havido recolhimento parcial apenas para a competência 01/2003, tendo sido, portanto, alcançada pela decadência. Este entendimento encontra respaldo no Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda nacional - PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, em 18/08/2008.

36. Diante do exposto, é decadente o período 01/1999 a 11/2002, 13/2002 e 01/2003, inclusive, permanecendo os valores lavrados

nas demais competências. Portanto, tem-se atendido o pleito da suplicante no que tange à decadência.

37. Destarte, o crédito relativo às competências até 03/2003, encontra-se extinto pela decadência nos termos do art. 156, V do CTN, in verbis:

A decisão guerreada, no entanto, demanda alguns reparos.

1. DA DATA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O texto do art. 142 do CTN estatui que o Lançamento Tributário constitui-se atividade privativa da autoridade administrativa fiscal, e circunscreve-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido, à identificação do sujeito passivo e, sendo caso, à propositura de aplicação da penalidade cabível.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Deflui das tintas do citado art. 142 que o ato jurídico consubstanciado na ciência do contribuinte encontra-se fora da atividade do lançamento, deste não fazendo parte constitutiva. Configura-se tal ato de ciência, todavia, requisito de eficácia do lançamento, para que este possa produzir todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos, máxime em relação ao notificado, de molde a se lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa.

Com efeito, no conceito legal do lançamento tributário não se encontra contemplado o ato de ciência do contribuinte, mas, tão somente, a sua identificação. Ademais, o lançamento configura-se como ato administrativo complexo, de competência privativa da autoridade administrativa, competindo ao auditor fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, os atos de abertura e de conclusão e encerramento, figurando o ato de ciência do contribuinte como ato a ser praticado uma vez perfeito e acabado a ato que lhe é antecedente – o lançamento.

Nessa perspectiva, considera-se perfeito e acabado o lançamento com a conclusão a contento das atividades privativas descritas taxativamente no art. 142 do CTN, a qual se completa com o assentamento expresso da autoridade administrativa responsável, representado pela sua assinatura no documento formal. Dessarte, a data do assentamento formal da assinatura do auditor fiscal, atestando a conclusão do procedimento em tela, configura-se como o termo constitutivo do crédito tributário.

A data de constituição do crédito tributário, seja por NFLD, seja mediante Auto de Infração, não pode ser interpretada, portanto como o dia de ciência ao contribuinte, mas, sim, o da lavratura do lançamento estampado ostensivamente na folha de rosto do documento respectivo.

Nesse quadro, a lavratura formal da Notificação Fiscal ou do Auto de Infração, executada pela autoridade administrativa competente, constitui-se o verdadeiro requisito de existência do ato jurídico em realce, figurando a ciência do contribuinte mero requisito de eficácia, não podendo esta ser interpretada como ato integrante do procedimento administrativo do lançamento.

Dessarte, representa o ato de ciência do contribuinte mero atributo de publicidade do ato administrativo, o qual, de acordo com administrativistas de nomeada, deita-se no campo da eficácia do ato, nunca no da sua existência.

Consoante o magistério da Ministra Carmen Lucia Antunes Rocha (*in* Princípios Constitucionais da Administração Pública. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 248), a notificação se configura como uma forma especial de publicidade do ato administrativo, reservada para o ato de interesse individualizado que venha a exigir um comportamento individual de determinada pessoa, física ou jurídica, distinta da coletividade, perante a Administração Pública, na defesa de seus direitos.

Hely Lopes Meirelles entende que a publicidade não é elemento formativo do ato, mas requisito de moralidade e eficácia, de tal sorte que atos irregulares não se convalidam com a publicação e atos regulares não a dispensam para exequibilidade. Porém, entende que a omissão ou o desatendimento da publicidade necessária é causa de ineficácia e exposição à invalidação pela falta desse requisito de eficácia e moralidade (Hely Lopes Meirelles, Direito administrativo brasileiro, São Paulo: Malheiros, 1995, p. 88).

A doutrina, em geral, entende que a publicidade constitui-se condição de eficácia do ato administrativo e não elemento constitutivo deste. Advogam tal entendimento José Afonso da Silva (*in* Curso de direito constitucional positivo, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 564-5), Marino Pazzagli Filho (*in* Princípios constitucionais reguladores da Administração Pública, São Paulo: Atlas, 2000, p. 30), Juarez Freitas (*in* O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais, São Paulo: Malheiros Ed., 1997, p. 70), Lúcia Valle Figueiredo (*in* Curso de direito administrativo, São Paulo: Malheiros Ed., 1995, p. 96-7), Canotilho (*in* Direito constitucional e teoria da Constituição, Coimbra: Livraria Almedina, 1997, p. 771-3), dentre tantos outros.

Augustin Gordillo (*in* Tratado de Derecho Administrativo, 6ª ed., Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 34) ressalta a opinião doutrinária majoritária, segundo a qual a publicidade não integra o ato, de modo que este aperfeiçoa-se quando da sua emissão, e que a publicidade constitui, sim, condição para sua eficácia, podendo ocorrer, inclusive, tempos depois daquela produção.

Segundo Gordillo (op. cit. p. 35), a notificação, para que produza efeitos jurídicos, pode ser realizada em sintonia com a previsão legal, por exemplo, mediante entrega

pessoal, ao interessado, de cópia autêntica do ato, através de notificação pessoal de que o ato está à sua disposição, para vista, na repartição; comunicação postal pessoal da decisão, com aviso de recebimento; telegrama; e-mail e até mesmo a apresentação espontânea do interessado. Importante é que o particular, indubitavelmente, tenha recebido a notificação do seu interesse, para validade da publicidade.

No ordenamento jurídico brasileiro, vários são os exemplos em que diplomas normativos estatuem, expressamente, serem os atos de publicidade mera condição de eficácia do ato administrativo, conforme assim destacam o art. 41 da Lei nº 9.472/97, o art. 61 da Lei nº 8.666/93, o art. 8º da Lei nº 8.597/2003 do Estado da Bahia.

Corroborando o entendimento acima esposado as disposições inscritas no Decreto nº 3.969/2001, publicado com o escopo de estabelecer normas gerais sobre o planejamento das atividades da administração previdenciária em matéria fiscal, as quais determinam que os procedimentos fiscais relativos à constituição de tributos federais previdenciários devem ser instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), o qual se extingue pela conclusão do procedimento fiscal correspondente, registrado em termo próprio, ou, alternativamente, pelo decurso do seu prazo de validade, consideradas as prorrogações ocorridas.

Nessa perspectiva, a ação fiscal, para ser qualificada como regular, necessita ser conduzida sob a cobertura de MPF válido, aqui incluídas suas prorrogações, desde a sua deflagração até o seu encerramento, devendo o auditor fiscal, nesse interregno, emitir todos os documentos fiscais atávicos ao seu ofício que importem numa conduta a ser praticada pelo Fiscalizado, tais como Notificações Fiscais e autos de infração. Não por outro motivo o art. 16 do Decreto nº 3.969/2001 autoriza a autoridade competente a emitir, mesmo após a extinção do MPF anterior pelo decurso de prazo, novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Focalizando o tema ora em debate, conclui-se que a constituição formal do crédito tributário tem que ocorrer sob o manto de MPF vigente e eficaz. As demais atividades exógenas ao lançamento prescindem da observância de tal formalidade legal.

De molde a espantar qualquer dúvida, a Câmara Superior do Conselho de Recursos da Previdência Social publicou a Resolução MPS/CRPS nº 1/2006, a qual fez editar o Enunciado nº 25 dispondo que a notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do MPF não implica nulidade do lançamento.

RESOLUÇÃO MPS/CRPS N. 1, de 23 de fevereiro de 2006.

Edita o enunciado nº 25 do Conselho de Recursos da Previdência Social.

A CÂMARA SUPERIOR do Conselho de Recursos da Previdência Social especializada em matéria de custeio, no uso da competência que lhe é atribuída pelo artigo 303, parágrafo 1º, inciso IV, do Decreto n. 3048/99, na redação do Decreto n. 4.729, de 09 de junho de 2003, publicado no Diário Oficial da União de 10 de junho de 2003, tendo em vista o disposto no artigo 61, Parágrafos 1º e 2º e artigo 63, Parágrafo 5º, Inciso I da Portaria MPS n. 88/2004 - Regimento Interno do CRPS – e cumprindo deliberação do Conselho Pleno em reunião realizada no dia 23 de Fevereiro de 2006, resolve:

Editar o seguinte enunciado:

Enunciado nº 25

A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – não acarreta nulidade do lançamento.

Outro não poderia ser o pronunciamento da Câmara Superior do CRPS, eis que o ato de ciência do contribuinte não é parte integrante do lançamento, mas, sim, ato que confere publicidade ao ato administrativo em relevo, indispensável para que este produza efeitos perante o administrado a que se destina, *in casu*, o contribuinte.

Registre-se, por relevante, que a partir da data de conclusão do lançamento inicia-se o curso do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário, tendo o fisco o prazo de cinco anos para o ajuizamento da competente ação de execução fiscal.

No caso em apreciação, o Auto de Infração foi lavrado aos 29 dias do mês de dezembro de 2007, e a ciência do ato administrativo em tela ao sujeito passivo somente veio a ocorrer em 26 de fevereiro de 2008, por edital.

Considerando que o direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I do CTN, entendo, à vista das razões de direito suso expendidas, que estando o crédito tributário já constituído em 29/12/2007, somente se encontrariam alcançadas pela decadência as obrigações tributárias ocorridas em data anterior à competência dezembro/2001.

Cumpre frisar que, especificamente no presente caso, a competência dezembro de 2001 não se houve alcançada pela decadência, eis que a obrigação tributária principal referente a essa competência somente poderia ser exigida após o esgotamento do prazo legal para o seu recolhimento, *in casu*, 02 de janeiro de 2002, a teor das disposições estampadas na alínea 'b' do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Nesse contexto, o prazo decadencial referente às obrigações tributárias nascidas na competência em exame possui como termo *a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o dia 1º de janeiro de 2003, prazo esse que se esauriria ao apagar do dia 31 de dezembro de 2007.

Também merece reparos a delimitação do prazo decadencial considerado na decisão recorrida.

2. DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Na estrutura arquitetada pelo *codex*, o lançamento tributário pode ser realizado através de três modalidades distintas: de ofício, por declaração ou por homologação.

De maneira sumária, o lançamento tributário constitui-se um procedimento administrativo, de natureza privativa e vinculada, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo. Nos lançamentos por declaração e de ofício, esse exame ora descrito ocorre previamente à efetivação do lançamento. Diga-se, num primeiro momento, a autoridade administrativa promove o exame da ocorrência do fato gerador *in concreto*, delimita a base de cálculo correspondente, apura o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo da obrigação, formalizando, alfim, o lançamento tributário. Num momento subsequente, o fisco promove a ciência do obrigado tributário, assentando-lhe um prazo para que o tributo assim determinado seja recolhido aos cofres do Estado. Vencido o prazo assinalado sem que a obrigação seja adimplida, imediatamente se abre para a Fazenda Pública o direito subjetivo de socorrer-se do poder coercitivo do Estado para, mediante execução fiscal, satisfazer o seu crédito.

Nos lançamentos por homologação a trilha perfilada pelos sujeitos da relação jurídica revela-se invertida. Neste caso, cabe ao próprio sujeito passivo reconhecer a ocorrência do fato gerador, calcular o “*quantum debeatur*” e recolhê-lo no prazo assinalado na legislação, antes que o lançamento correspondente seja realizado, e anteriormente a qualquer exame da matéria de fato pela autoridade administrativa competente. Aqui, a antedita autoridade, ao tomar conhecimento de tal recolhimento, subsume-se no dever jurídico de, expressamente, homologar o lançamento assim realizado pelo obrigado. A inércia da Fazenda Pública implica a homologação tácita, pelo decurso do lapso de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a teor do §4º do art. 150 do CTN.

Denomina-se “por homologação” a modalidade de lançamento que ocorre quando a legislação atribui ao contribuinte ou responsável tributário o dever de apurar o montante de tributo devido, em cada competência, e o de realizar o recolhimento desse tributo apurado no prazo legalmente assinalado, sem que a administração tributária tenha conhecimento prévio da ocorrência dos fatos geradores aos quais o tributo assim recolhido se refere e sem que o fisco exerça qualquer exame sobre os fatos geradores ocorridos.

Código Tributário Nacional - CTN

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 ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§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.

A pergunta que nunca se calou é a seguinte: Ora... se o recolhimento já está realizado, para que servirá a homologação?

A resposta é meramente técnica e pragmática.

No arquétipo do Código Tributário Nacional - CTN, a ocorrência do fato gerador *in concreto*, faz surgir, apenas, a obrigação tributária, mas, não, o crédito tributário.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

A cada fato imponible corresponde o nascimento de uma obrigação tributária distinta. O fato imponible, por ser juridicamente relevante, é, por assim dizer, um fato jurígeno ao qual a lei imputa a consequência de causar o nascimento do vínculo obrigacional tributário.

Cabe trazer a baila, por relevante, que, mesmo após o advento do fato gerador *in concreto*, a obrigação tributária daí surgida ainda ostenta a natureza ilíquida e incerta. Tal se dá em razão de o fisco, até então, desconhecer a efetiva ocorrência do fato imponible em análise; quais são os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, o prazo de recolhimento, as alíquotas aplicáveis, bem como a base imponible correspondente, assim entendida, nas palavras irreparáveis de Geraldo Ataliba¹, como “*um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, mensurável de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da hipótese de incidência*”.

Dúvidas não há. A ocorrência do fato gerador não cria para o fisco um direito subjetivo de crédito tributário, mas, tão somente, um direito potestativo de constituir o crédito tributário mediante o lançamento, assim conceituado legalmente como o procedimento administrativo privativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência

do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, como a obrigação tributária não possui atributos suficientes para lastrear a cobrança de tributo, revela-se necessária a sua convação em crédito tributário, este sim, um direito subjetivo do fisco, metamorfose essa que só ocorre com a realização do lançamento.

Como a ocorrência do fato gerador implica, tão somente, o nascimento da obrigação tributária, não do crédito tributário, sendo somente este devido, não aquela, no momento em que o contribuinte promove o recolhimento do tributo antecipadamente ao lançamento, ele contribuinte está realizando um pagamento de dinheiro, a título de tributo, em razão de uma obrigação ilíquida, não exigível, eis que ainda não representa juridicamente um débito tributário. Assim, se o fisco não promover o lançamento correspondente, mesmo que por homologação tácita, qualquer recolhimento prévio efetuado pelo contribuinte está fundamentado, única e exclusivamente, em obrigação tributária, e não em direito subjetivo da fazenda, podendo ser objeto de repetição de indébito por parte do sujeito passivo, eis que a Fazenda Nacional se encontrará carente de justo título para a sua cobrança.

Pelo mesmo motivo, a data limite para a formalização do lançamento por homologação tem que vencer antes do esaurimento do prazo de decadência do direito de constituição do crédito. Se esta ocorrer primeiro, o crédito não mais poderá ser constituído, eis que a convação em crédito tributário se daria sobre obrigação tributária já prescrita, o que seria inviável juridicamente, e os efeitos práticos do lançamento não mais poderão ocorrer. Assim, qualquer valor eventualmente recolhido poderá ser repetido pelo contribuinte, eis que não era juridicamente devido.

No caso específico brasileiro, o prazo máximo para a homologação encontra-se consignado no §4º do art. 150 do CTN, sendo de cinco anos corridos a contar da ocorrência do fato gerador, enquanto que o prazo decadencial mínimo se dará com o decurso dos mesmos cinco anos a contar do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do art. 173 do *codex* tributário. Diante desse quadro, o lançamento por homologação, mesmo que efetuado tacitamente, se dará sempre em data anterior ao esaurimento do prazo decadencial correspondente, aniquilando a pretensão de repetição de indébito tributário ora abordada.

Cumprido neste comenos realizar algumas considerações a respeito do lançamento por homologação.

O desenvolvimento da economia nacional, o aumento do número de contribuintes e as crescentes demandas do Erário, acompanhadas da estagnação do quantitativo de agentes fiscais, são elencados como os fatores determinantes que impulsionaram o Executivo e Legislativo a, certo modo, copiar do sistema jurídico italiano a técnica do *autoaccertamento*, traduzido nas terras tupiniquins como *lançamento por homologação*.

A idealização do auto lançamento parece ter nascido da flagrante insuficiência do contingente fiscal e da consequente impossibilidade da Fazenda Pública de cobrir satisfatoriamente todo o universo de contribuintes a ela submetido.

A ideia de se transferir ao contribuinte a responsabilidade legal, em regra atribuída ao Estado, pela realização do lançamento tributário resultou numa sistemática de pagamento da exação sem o prévio conhecimento do fisco sobre a efetiva ocorrência do fato impositivo, reservando para si, o Estado, a possibilidade de ulterior fiscalização.

A base conceitual do lançamento tributário funda-se na ideia de um registro contábil típico efetuado na escrituração pública, assentando-se no ativo do conta corrente, um determinado valor referido como “crédito fiscal”, a débito do sujeito passivo identificado.

No lançamento de ofício, verificada a ocorrência do fato gerador, apura-se o “*quantum debeatur*” na forma da lei específica, escritura-se nos ativos da Fazenda Pública o montante de tributo calculado, identifica-se o sujeito passivo da obrigação tributária e notificando-o da prestação, para satisfazê-la no prazo legal.

Na hipótese do lançamento dito “por homologação”, todavia, as etapas transcorrem às avessas. Inexiste, concretamente, o prévio conhecimento da autoridade fazendária a respeito da ocorrência do fato jurígeno tributário, ficando ela, por tal razão, impossibilitada de efetuar um “lançamento” correspondente em seus registros contábeis.

Havendo, no entanto, o fato impositivo efetivamente ocorrido, e, dispondo a lei que, mesmo à míngua do lançamento formal, deve o sujeito passivo apurar e recolher, no prazo legal, o montante de tributo devido, a administração tributária somente terá conhecimento da ocorrência do fato gerador *in concreto* no exato instante em que der entrada, nos cofres públicos, o numerário correspondente ao recolhimento efetuado pelo contribuinte.

Não haverá, portanto, no conta corrente da administração, qualquer registro de valor em nome do contribuinte, já que o fisco não tem como saber previamente da ocorrência do fato gerador.

Quando, por iniciativa exclusiva do contribuinte, honrar-se o pagamento da exação, decorrerá, então, a escrituração contábil do lançamento, não entre os créditos a receber, mas, sim, entre aqueles já recebidos.

Se o valor apurado e recolhido encontra-se em consonância ou não com a memória de cálculo fixada pela lei, esta figura-se como circunstância sindicável, apenas, mediante auditoria fiscal. Assim ocorrendo omissão de fatos geradores ou inexatidão nos valores recolhidos caberá à autoridade fiscal, mediante lançamento de ofício, a apuração das eventuais diferenças a serem recolhidas, nos termos do inciso V do art. 149 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

Outra questão controvertida que cerca o lançamento por homologação refere-se ao seu alcance.

Em termos positivos, reza o art. 150 do CTN que “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”. Fixa ainda que o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos do artigo em exame, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Autores de nomeada reputam à urgência de se regulamentar um sistema, à época, ainda novo entre nós, a causa do confuso texto que ostenta a norma do auto lançamento em nossa ordem jurídica.

Na interpretação da norma jurídica, a utilização exclusiva do aspecto puramente gramatical – dissociado dos elementos lógico e histórico, e, sobretudo, dos elementos finalístico e sistemático – constitui, apenas, um primeiro passo no processo de compreensão do sentido da lei. Se assim não fosse, estar-se-ia reduzindo a complexa ciência da Hermenêutica Jurídica a uma rotineira consulta a dicionários.

Frágil mostra-se, portanto, a interpretação que, para extrair da norma legal todos os efeitos nela contidos, se contenta unicamente com uma interpretação literal, apegando-se, exageradamente, ao sentido das palavras.

Segundo Luiz Fernando Coelho², na interpretação filológica ou literal, “(...) levam-se em conta os elementos propriamente gramaticais – o significado semântico das palavras da norma – e os elementos lógicos, o significado do contexto em que as palavras estão inseridas (...)”.

Mostra-se indispensável ao perfeito entendimento da norma inscrita no art. 150 do CTN uma análise, com o devido cuidado, do período que compõe o *caput* do citado dispositivo legal.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Em primeiro plano, revela-se importante transcrever o texto legal substituindo alguns dos pronomes relativos dele constantes, pelas expressões antecedentes que eles substituem. Assim teremos:

²Coelho, Luiz Fernando. *Lógica Jurídica e Interpretação das Leis*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 208

Autenticado digitalmente em 12/12/2011 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 12/12/

2011 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 23/12/2011 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 23/01/2012 por PATRICIA ALMEIDA PROENÇA

1) *O lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

2) *O lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

Dessume-se do primeiro período que, para que uma determinada espécie de lançamento tributário ajuste-se ao modelo legal do lançamento por homologação, é essencial que a legislação de regência imponha expressamente ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento do tributo devido sem o prévio exame do fisco.

“Antecipar” é, reconhecidamente, um verbo bitransitivo, possuindo os dois complementos - objeto direto e objeto indireto: “*quem antecipa, antecipa alguma coisa a outra*”.

Não requer áurea mestria perceber que o sujeito do verbo antecipar, na oração supra, é o “*sujeito passivo da obrigação tributária*”, e que o seu o objeto direto é o “*pagamento do tributo*”. Mas, qual será o objeto indireto?

Pela interpretação sistemática que, no dizer de Carlos Maximiliano³ “(...) *consiste em comparar o dispositivo sujeito à exegese com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto (...)*”, temos que, sendo o lançamento tributário um conjunto ordenado e sucessivo de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração, e que, no curso ordinário de tal procedimento, primeiro a administração efetua o exame da matéria de fato relativa aos fatos geradores, em seguida, formaliza o lançamento tributário para, só então, após a ciência do sujeito passivo, este promover, no prazo assinalado, o pagamento da exação lançada, fácil é perceber que o objeto indireto da oração *sub examine* é o próprio “lançamento tributário”. Nessa perspectiva, podemos reescrever o primeiro período da seguinte forma:

1) *O lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento à formalização do próprio lançamento tributário, sem prévio exame da autoridade administrativa.*

Enfocando-se agora o segundo período, temos que o lançamento por homologação “*opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

A qual “*atividade exercida pelo obrigado*” estaria a se referir o *caput* do citado art. 150 ? Não resta dúvida que a atividade referida pelo *caput* do indigitado dispositivo legal consiste na antecipação do pagamento do tributo correspondente, haja vista tratar-se da única ação a cargo do obrigado prevista no texto legal ora em estudo.

Descreve, ainda, o período sob exame, que “a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. A qual termo o pronome demonstrativo “a”, grifado, se referirá ?. Por óbvio, o referido pronome está a apontar para o termo “atividade exercida pelo obrigado”, isto é, ao pagamento antecipado realizado pelo obrigado.

Cabe destacar que a modalidade em estudo denomina-se lançamento por homologação, isto é, por homologação de alguma coisa.

Na semântica jurídica, homologar significa reconhecer, pelas vias oficiais, um ato jurídico formal, pela autoridade competente, como genuíno, legítimo ou legal.

Nesse contexto, em sintonia com os critérios lógico, teleológico e sistemático, considerando o que a respeito do tema já foi abordado nestas breves linhas, podemos asseverar que homologar o pagamento antecipado, efetuado pelo obrigado, antes da formalização do lançamento significa reconhecer o pagamento antecipado como o próprio lançamento tributário, ou seja, conferir caráter de oficialidade – uma vez que o lançamento constitui-se atividade privativa da autoridade administrativa – a um ato jurídico praticado *moto proprio* pelo particular.

Retornando aos exatos termos do *caput* do art. 150 do CTN, e, finalmente perscrutando-se-lhe o caráter teleológico, tendente a se “(...) considerar o fim colimado pelas expressões de direito, como elemento fundamental para descobrir o sentido e o alcance das mesmas (...)”⁴ e atento ao seu elemento histórico, consistente na avaliação, dentre outras, das razões políticas e das necessidades públicas que levaram a se promulgar a lei em exame, tem-se, conforme delineado acima, que o legislador impôs ao sujeito passivo o dever de apurar, em conformidade com as disposições estampadas na lei, o *quantum* de tributo devido em cada competência, e a recolher aos cofres públicos tal montante sem que a autoridade fazendária empreendesse, previamente, o procedimento administrativo do lançamento, ficando a ela reservado, no entanto, o poder de ulterior fiscalização.

O lançamento por homologação é, assim, o reconhecimento, pela administração fazendária, do ato jurídico do pagamento de dinheiro a título de tributo, como se lançamento desse tributo fosse. Ou seja, o lançamento por homologação tácita consiste na atribuição, pelo decurso do tempo, ao ato jurídico do pagamento de dinheiro a título de tributo, dos mesmos efeitos jurídicos do lançamento tributário correspondente.

Remontando-se então o texto do *caput* do art. 150 do CTN teríamos:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 150. O lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo à formalização do próprio lançamento tributário, sem prévio exame da autoridade administrativa. O lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da antecipação do pagamento do tributo à formalização do próprio lançamento tributário, sem prévio exame da autoridade administrativa, exercida pelo obrigado, expressamente homologa esse recolhimento antecipado como se lançamento tributário fosse.

⁴ Maximiliano, Carlos. *Heremênutica e Aplicação do Direito*. 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 151

Diante desse quadro, na escultura jurídica talhada no art. 150 do CTN, erguem-se como elementos essenciais a figurarem obrigatoriamente nos lançamentos por homologação:

- *A legislação de regência tem que impor, expressamente, ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento do tributo devido sem o prévio exame do fisco;*
- *O pagamento antecipado do tributo devido;*

A ausência de qualquer um desses elementos, dada a sua essencialidade, afasta por completo a ocorrência do lançamento por homologação e, via de consequência, os seus efeitos jurídicos.

O pagamento antecipado do tributo devido pode ser efetuado em conformidade com as disposições inscritas nos artigos 157 a 164 do CTN. Já a homologação do lançamento pode se dar de duas formas, a saber:

- a) De forma expressa, mediante ato administrativo exarado para tais fins pela autoridade competente, conforme disposto no *caput*, *in fine* do art. 150 do CTN.
- b) De forma tácita, em razão do decurso do prazo de cinco anos, se a lei não fixar prazo distinto, a contar da ocorrência do fato gerador lançado, a teor do §4º do art. 150 do CTN, ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Há que se notar que, o único efeito jurídico que se pode extrair do §4º do art. 150 do CTN é o estabelecimento de um prazo para que a Fazenda Pública promova a homologação expressa. Vencido esse prazo, tal homologação expressa perde seu objeto, uma vez que o lançamento já se encontrará homologado pelo mero decurso do prazo.

Bem... Conforme analiticamente extraído do texto do art. 150 do CTN, a autoridade administrativa homologa, tão somente, o pagamento antecipado de tributo, atribuindo-lhe caráter de oficialidade de lançamento, para que o recolhimento efetuado antecipadamente não venha a ser, futuramente, objeto de repetição de indébito. Note-se que, nos termos do §1º desse mesmo dispositivo legal, o pagamento antecipado extingue o crédito (ou seja, aquela única parcela da obrigação tributária convolada em obrigação patrimonial, pela ação incisiva do lançamento), sob condição resolutória de ulterior homologação – a qual, em regra, ocorre tacitamente.

Em outras palavras, apenas as obrigações tributárias, cujo *quantum debeatur* foi objeto de pagamento antecipado, efetivamente se convolaram em crédito tributário. As demais obrigações existentes não, já que elas não foram oferecidas ao fisco para serem homologadas como lançamento.

Rememore-se o preceito inscrito no *caput* do art. 150 do CTN. O sujeito passivo tem que efetuar o pagamento do tributo antes do exame dos fatos geradores pela

autoridade administrativa. Esta, tomando conhecimento do recolhimento efetuado pelo obrigado nessas condições, o homologa, expressa ou tacitamente, como se lançamento fosse.

*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.*

No texto legal não há palavras inúteis. Portanto, somente serão objeto de homologação os recolhimentos que forem oferecidos ao conhecimento do fisco. Nessa toada, somente serão convoladas em crédito tributário, mediante o lançamento, mesmo que por homologação tácita, as obrigações tributárias correspondentes aos pagamentos realizados.

Cumpra trazer à baila que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador e se extingue juntamente com o crédito dela decorrente. O crédito tributário, por seu turno pode ser extinto mediante as modalidades descritas *numerus clausus* no art. 156 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Nos termos do §1º do citado art. 150, o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos desse artigo extingue o crédito correspondente. Por outro lado, o art. 156, VII do CTN exige para a extinção do crédito a ocorrência conjunta do pagamento antecipado e a correspondente homologação. Como a obrigação tributária somente se extingue, e juntamente, com o crédito dela decorrente, decorre que as obrigações tributárias não incluídas no pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte permanecerão vivas até que ulterior

lançamento, *ex officio* em regra, lhe confira os contornos jurídicos de crédito tributário, e como tal, se extinga numa das formas desenhadas no suso citado art. 156, ou, por derradeiro, que o direito do fisco de convolá-las em crédito tributário seja extinto pelo instituto da decadência.

Da mesma forma, a homologação do lançamento, seja ela expressa, seja tácita, extingue o crédito tributário, repise-se, decorrente da exclusiva porção de obrigações tributárias cujo *quantum debeatur* foi objeto de pagamento antecipado. As demais obrigações tributárias permanecem vivas e produzindo os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Em relação às primeiras, o crédito tributário encontra-se extinto, assim extinguindo-se, por consequência legal, as obrigações tributárias correspondentes. Quanto às últimas, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário correspondente extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I do CTN.

Nesse contexto, enquanto conjuntamente não for extinta a obrigação tributária (art. 113, §1º do CTN) e não transcorrer integralmente o curso do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o respectivo crédito tributário (art. 173 do CTN), a autoridade administrativa disporá ainda do poder/dever de efetuar o lançamento tributário correspondente.

Da análise da legislação mencionada, exclusivamente em relação ao lançamento por homologação, deriva que :

- a) O pagamento integral do tributo referente ao crédito tributário devidamente constituído pelo lançamento extingue o crédito e as obrigações tributárias correspondentes, sob condição resolutória de ulterior homologação (Art. 150, §1º c.c. art. 156, VII, 1ª parte, ambos do CTN).
- b) O decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores extingue o crédito tributário correspondente às obrigações tributárias cujo *quantum debeatur* foi objeto de pagamento antecipado (Art. 150, §4º c.c. art. 156, VII, in fine, ambos do CTN).
- c) Em relação aos fatos geradores que não foram objeto de pagamento antecipado, a fazenda pública dispõe ainda do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN para a constituição do crédito tributário correspondente, eis que a obrigação tributária permanece viva.

3. LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

De todas as modalidades de lançamento previstas no *codex* tributário, o lançamento por declaração concentra a sistemática de maior elaboração técnica, além de apresentar uma forma externa perfeitamente determinável, sendo a única que pode, de fato, ser qualificada como procedimento.

Ruy Barbosa Nogueira⁵ individualizou as três fases em que se estrutura a elaboração desta modalidade de lançamento: a declaração, as apreciações e a fixação do lançamento.

De acordo com o Mestre, o principal dever do sujeito passivo consiste na entrega ao fisco de declaração formal, cujo conteúdo revela toda a gama de fatos geradores do tributo-objeto reconhecidamente ocorridos no período de apuração a que se refere, bem como suas bases de incidência. A finalidade da declaração em tela é informativa, mas dela resultam efeitos jurídicos típicos.

Uma vez prestada a citada declaração, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária dá início à fase de apreciação dos fatos geradores contidos no aludido termo declaratório, identificando e individualizando os fatos jurídicos tributários, suas bases de cálculo, eventuais inconsistências, podendo resultar dessa análise a demanda por perícias ou outras diligências ao estabelecimento do contribuinte ou de terceiros, relacionados com o fato gerador. A extensão no tempo, para a conclusão da fase de análise dependerá, essencialmente, do volume e da complexidade das informações prestadas e das diligências ocasionalmente perpetradas.

Vencidas as etapas de declaração e análise, a autoridade administrativa procederá à formalização do lançamento e à notificação do sujeito passivo para o recolhimento do tributo ou oferecimento de impugnação, no prazo assinalado.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O empreendimento e conclusão de todas essas fases demanda a prática de uma série de atos administrativos, a cargo de agentes distintos, cujo conjunto configura-se num autêntico procedimento administrativo, conformação essa que destaca tal modalidade de lançamento das demais, as quais se assemelham entre si, por não constituírem procedimento, mas atos administrativos singulares.

Sendo oferecida impugnação ao lançamento, instaura-se a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal – PAF, nos termos fixados no art. 14 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a qual culmina com a prolação de decisão definitiva no âmbito administrativo, mantendo, corrigindo ou exonerando a exigência fiscal.

Mantido, parcial ou integralmente, o crédito objeto do lançamento, torna-se a assinalar um prazo para o cumprimento espontâneo da exigência. Assim não procedendo o sujeito passivo, o aludido crédito é inscrito em dívida ativa, operando a respectiva certidão como título executivo para o ajuizamento da, assim denominada, ação de execução fiscal, nos contornos estabelecidos pela Lei nº 6.830/80.

O lançamento misto, portanto, é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, tenha a obrigação instrumental de prestar à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido, à identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, à propositura da aplicação da penalidade cabível, nos exatos termos do art. 147 do CTN.

Assim traçadas, nessas curtas linhas, a síntese do lançamento por declaração e a satisfação do crédito dele decorrente, pode transparecer estar-se a chover no molhado, inexistindo interesse acadêmico algum para se prosseguir, já que as normas que disciplinam tal

modalidade de lançamento permaneceram inalteradas desde a sua promulgação, lá nos idos de 1966, e nada de novo, aparentemente, brotou de lá pra cá.

Ocorre, todavia, que o mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... O caráter de constância, assim, somente se verifica na eterna propensão à mudança. As novidades de hoje são o passado do amanhã.

Os avanços tecnológicos experimentados nas últimas décadas promoveram uma transformação estrutural do *modus vivendi* de toda a sociedade, não ficando fora de tal evolução a administração tributária, bem assim a sua forma de relacionamento com os contribuintes, e os procedimentos administrativos de estilo.

Nesse compasso, o texto da norma jurídica pode até ter-se mantido inabalável ante a ação do tempo, e, com ele, os princípios constitucionais que o percolam, mas a evolução da exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, ela é exigível.

3.1. DA INTERPRETAÇÃO DA NORMA JURÍDICA.

A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance originariamente visado, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Nesse panorama, mostra-se imprescindível uma releitura do texto legal em epígrafe, tendo como glossário a atual conjuntura social, mundial e tecnológica, de molde que se possa extrair, de forma mais realista, o conteúdo e o alcance rejuvenescidos da norma tributária em exame.

A teoria subjetiva, que imperou na escola da exegese no início do século XIX, se ancorava na busca da vontade do legislador como critério para se chegar ao sentido e alcance da norma jurídica. Tal corrente recorria à técnica histórica de interpretação, aos documentos e às discussões preliminares que tiveram importante papel na confecção da norma, na busca de se compreender a vontade do legislador, a *mens legislatoris*.

Ocorre que, a partir do final do século XIX, começou a ganhar corpo – e hoje se aproxima da unanimidade – a teoria objetiva da exegese, forte no sentido de que a interpretação jurídica deve se ater à vontade da lei, a *mens legis*, a qual é independente do querer subjetivo do legislador que a formulou, já que, em seus fundamentos, a lei não seria produto de uma só vontade, mas, sim, o resultado de um querer social.

Propugna a teoria objetiva que não deve ter a interpretação jurídica o objetivo de revelar a vontade do legislador, pois que esta não passaria de uma ficção. A lei não brotaria livremente do cérebro do seu elaborador, não sendo produto de um ato independente de vontade. Haveria assim, na elaboração da lei, um querer individual, tanto quanto um querer sociológico, condicionado pelas relações sociais dentro das quais o parlamentar exerce suas funções. Embora não se deva negar completamente a influência da subjetividade do criador sobre a criatura, no campo legislativo a relevância da vontade pessoal do autor deve ser relativizada, pois ação do ambiente em que vive é tão decisiva que o legislador passa a figurar mais como ator do que como autor, eis que mormente traduz o pensar, o sentir e o querer da sociedade.

Os sectários de tal corrente não pugnam pelo abandono da vontade objetiva do legislador, mas desprezam a *mens legislatoris* em favor de um sentido objetivo do texto legal, o qual, uma vez promulgado, adquire significado próprio e autônomo, desprendendo-se da vontade do legislador e incidindo, até, sobre um número inimaginado de hipóteses não previstas originariamente pelo órgão legiferante. Assim, a norma jurídica, uma vez vigente, ganha vida própria e poder de império, ficando a ela submetidos governantes e governados.

Nessa perspectiva, uma vez promulgada a lei, dá-se o seu ingresso na ordem jurídica. O texto legal, assim investido de caráter normativo, se harmoniza e se desenvolve substancialmente, revivendo-se toda vez em que é aplicado. O sentido e o alcance da norma são mais amplos do que os vislumbrados pelo seu idealizador, em virtude do dinamismo da sociedade, que reage mais prontamente a novas tecnologias, que desenvolve novos padrões de comportamento, que inventa novos modismos e se reinventa.

A *mens legis*, portanto, deve ser buscada na finalidade própria da norma, no sentido que melhor responda à consecução dos fins sociais que ela, na qualidade de regra de conduta social, visa a obter. Por tal motivo, o intérprete há de ter sempre diante dos olhos o escopo da lei, o resultado prático que ela se propõe a conseguir, sem se desvirtuar dos princípios fundamentais erigidos pela sociedade.

Dessarte, revela-se a interpretação jurídica, no dizer de Kelsen, uma atividade "*ex nunc*", eis que o exegeta deve investigar o conteúdo normativo que da norma promana, apurado no tempo e no contexto social em que a norma em interpretação será aplicada.

Mas onde devem ser buscadas as finalidades de uma norma? Segundo Ferrara⁶, "*os fins do direito não serão descobertos a partir de uma análise das próprias normas jurídicas nem podem ser deduzidas de um sistema abstrato de valores. Os objetivos do direito precisam ser pesquisados na própria realidade, nos interesses individuais e coletivos, nas exigências econômicas e sociais que brotam das relações entre os homens. Nessa medida, a interpretação não se desenvolve como método geométrico num círculo de abstrações, mas perscruta as necessidades práticas da vida e a realidade social*".

3.2. SISTEMÁTICA DO LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

Ao ser idealizado pelo legislador ordinário, o lançamento por declaração percorria o caminho pautado pelas três etapas identificadas por Ruy Barbosa Nogueira de forma bem distinta e individualizada: a declaração, as apreciações e a fixação do lançamento.

À época de sua promulgação, a declaração a que se refere o art. 147 do CTN consistia em um documento manuscrito ou datilografado, elaborado a cargo do sujeito passivo da obrigação tributária, contendo informações sobre matéria de fato associada à ocorrência *in concreto* de fatos geradores de obrigações tributárias, prestadas à autoridade administrativa, que inaugurava e movia internamente o procedimento administrativo destacado no art. 142 do referido Diploma Legal, e ao cabo, com base nas informações prestadas pelo obrigado, efetivava o lançamento tributário correspondente, dando ciência, ato contínuo, ao sujeito passivo da exação, assinalando-lhe prazo para o recolhimento do tributo.

Muitas vezes, as informações sobre a matéria de fato eram passadas verbalmente para o agente da administração tributária, em regra, no âmbito do próprio órgão público, que reduzia a escrito tais assentamentos e dava sequência ao procedimento em apreço, no estilo descrito no parágrafo anterior.

Esse foi o mecanismo do lançamento por declaração idealizado pelo legislador ordinário ao tempo da promulgação do Código Tributário Nacional.

Acontece que, de lá pra cá, o mundo sofreu transformações tecnológicas tão surpreendentes que mesmo o mais visionário cientista do *pós guerra* não poderia prever. Esses avanços técnicos, mormente na área da microeletrônica, da mecatrônica, da informação e da transmissão de dados, transformaram um planeta segmentado, constituído por países soberanos, em um mundo único, sem fronteiras.

Conforme anteriormente sublinhado, os avanços tecnológicos atingiram, em cheio, a forma de relacionamento do fisco com seus contribuintes *lato sensu*, como, também, as operações internas executadas no curso do procedimento administrativo do lançamento. Senão vejamos.

No inaugurar da modalidade de lançamento em estudo, o agente administrativo competente analisava, pessoalmente, a declaração prestada pelo obrigado, uma a uma; verificava a efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; determinava, caso a caso, a matéria tributável, precisava a base de cálculo correspondente; calculava na ponta do lápis o montante do tributo devido, consolidava o lançamento em um escrito oficial formal e, ao fim, promovia a ciência do sujeito passivo, por via postal, ou pessoalmente, no domicílio tributário, ou na própria repartição pública.

O advento das calculadoras elétricas e, posteriormente, eletrônicas, facilitou a tarefa interna da administração, reduziu a probabilidade de erro e encurtou o tempo dispensado no cômputo matemático da base de cálculo do tributo devido.

O emprego de computadores de grande porte e, a seguir, de microcomputadores e *workstations*, no tratamento de tais matérias reduziu drasticamente o tempo dispendido na consolidação do lançamento. A todo ver, o fato de os cálculos matemáticos serem efetuados a mão, com calculadoras, ou com o emprego de computadores é irrelevante na determinação da natureza jurídica do lançamento.

Com a interligação dos computadores em rede, as tarefas acima referidas passaram a ser executadas ora na própria repartição, ora em repartição diversa, na sede da administração tributária, por exemplo, mas sempre a cargo da Fazenda Pública. Nesse compasso, o local físico onde estão localizados os computadores que executam os cálculos da base de incidência e do tributo devido se mostra também insignificante para a investigação da natureza jurídica do lançamento.

Ao longo dos anos, a legislação tributária determinou modificações no conteúdo das informações a serem prestadas ao fisco, no interesse da arrecadação e da fiscalização, sem que tais modificações tivessem o condão de corromper o caráter originário do lançamento, uma vez que, na elaboração deste, ainda se utilizava, unicamente, os dados fornecidos pelo obrigado para se determinar o sujeito passivo, a ocorrência do fato gerador *in concreto*, a matéria tributável, bem como o montante do tributo devido.

O avanço da tecnologia da informação permitiu que a Fazenda Pública desenvolvesse, internamente, sistemas informatizados destinados a realizar, automaticamente, a

análise das informações prestadas, nos termos da lei, pelos contribuintes/responsáveis, extraindo-se ao fim do processamento cibernético, as informações relativas à ocorrência material do fato gerador da obrigação tributária, à matéria e à base tributável, ao montante do tributo devido e ao sujeito passivo da relação tributária.

Registre-se por relevante que tais sistemas informatizados são concebidos especificamente para tal fim e são homologados oficialmente pela administração tributária, constituindo as etapas dele integrantes, partes de um procedimento administrativo formal a cargo da administração pública.

Mostra, igualmente, importante atentar para o fato de as normas jurídicas encorpadas nos artigos 142 e 147, ambos do CTN, não exigirem que o procedimento administrativo do lançamento seja realizado manualmente pelo agente administrativo competente.

O procedimento administrativo, no conceito do eminente Administrativista Hely Lopes Meirelles⁷ *“é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração. É o iter legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal”*. Constitui-se pois o procedimento administrativo numa série de atos intermediários, preparatórios e autônomos, mas sempre interligados, que se conjugam para dar conteúdo e forma ao ato principal e final pretendido pelo Poder Público.

Nesse diapasão, as operações integrantes do referido procedimento administrativo tem que ser desencadeadas e desenvolvidas no âmbito jurídico e de controle da administração pública tributária, não necessariamente no seu espaço físico, podendo ser executadas manualmente ou com o uso de calculadoras e computadores, ou ainda mediante o auxílio luxuoso de sistemas informatizados idealizados e construídos *ad hoc*, homologados e certificados pelo próprio poder público competente.

Dessarte, com a introdução de novas ferramentas no tratamento eletrônico de dados, a análise das informações contidas na declaração prestada pelo obrigado, que anteriormente demandava um tempo inimaginável, passou a ser realizada quase que instantaneamente, com precisão científica e, praticamente, isenta de erros de procedimento.

Todos esses avanços no tratamento dos dados informados finalisticamente pelo sujeito passivo, igualmente, não tiveram, a todo ver, o condão de modificar a natureza jurídica do lançamento, haja vista a sistemática engendrada no art. 147 da CTN ter se mantido intacta.

De outro canto, no alvorecer da vigência do CTN, as informações de interesse do fisco eram passadas mediante formulário escrito, preenchido manualmente ou datilografado pelo sujeito passivo, ou transmitidas verbalmente pelo obrigado, diretamente ao agente tributário, diante deste, que as trasladava em escrito.

Com o progresso da vida em sociedade, o instrumento da informação passou a ser carreado ao fisco por entidades a ele credenciadas, tais como o Banco do Brasil, a Caixa Econômica Federal, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, etc.

Nesse compasso, nos tempos mais maduros, as informações prestadas pelo obrigado, ao chegarem à administração tributária, eram introduzidas nos sistemas informatizados mais primitivos, mediante o processo de digitação.

Tal procedimento, todavia, teve vida curta... Logo o desenvolvimento de novas tecnologias decretou o fim da prestação de informações em meio *papel*, passando a legislação tributária a exigir que os mesmos dados fossem repassados, então, já digitalizados e em mídia magnética, tais como o disquete. A tarefa da digitalização, antes a cargo do fisco, foi transferida a cada sujeito passivo.

Ao chegar aos domínios da Fazenda Pública, tais informações eram assim introduzidas diretamente nos sistemas informatizados do fisco, reduzindo a probabilidade de ocorrência de erro de digitação e incrementando a eficiência do serviço público.

Mas o progresso mostrou-se inclemente. Recém-nascida a mídia magnética para a transmissão e armazenamento de dados, logo esta pereceu ante o surgimento da mídia ótica e da transmissão eletrônica de dados, via rede de computadores - dentre as quais a *internet* -, despontando dessarte um novo paradigma no relacionamento fisco – contribuinte.

Por conta dessa evolução tecnológica, as informações de interesse da Fazenda Pública, que, em sua origem, lhe eram prestadas verbalmente ou por assentamentos escritos, passaram a ser oferecidas em meio magnético; a seguir, em mídia ótica e, finalmente, por transmissão eletrônica de dados, via *internet*, como é o caso da “Conectividade Social”.

Cumprе destacar que, nesse novo cenário, independentemente da mídia e da forma como as informações são prestadas à administração tributária, elas continuam cumprindo o papel que lhes foi atribuído *ab initio* pelo art. 147 do CTN.

Dessarte, mesmo com o emprego da transmissão eletrônica de dados, a Fazenda recebe as informações exigidas pela legislação, verifica a ocorrência do fato gerador *in concreto*, determina a matéria tributável, calcula o montante devido, identifica o sujeito passivo, promove a ciência do lançamento ao obrigado, assinalando-lhe prazo para o recolhimento da exação, consumando assim todo o *iter legis* típico do lançamento por declaração.

Da mesma forma que o trajeto das informações do contribuinte para o fisco foi modificado pela incidência de novas tecnologias, o caminho inverso igualmente não se manteve imune a elas. A ciência do sujeito passivo a respeito da consumação do lançamento, que antes se operava pessoalmente, na repartição, ou via postal, passou a ser realizada *on line*, como um retorno (*feedback*) do sistema informatizado, ao término do processamento das informações e concomitante à consolidação do lançamento.

3.3. DO ESTADO DA ARTE

Conforme demonstrado no tópico anterior, todos os avanços tecnológicos introduzidos nas operações ordenadas que compõem o procedimento administrativo do lançamento por declaração não tiveram o condão de lhe modificar a natureza jurídica.

Isso porque, independentemente da mídia utilizada para carrear a informação e da forma, manual ou cibernética, como as informações são processadas, as matérias de fato declaradas pelo contribuinte ou por terceiros são, de fato, analisadas pela administração

tributária e delas são extraídos os elementos essenciais atinentes à ocorrência do fato jurídico tributário, à matéria tributável, ao montante devido da exação em voga, e à identificação do sujeito passivo, se subsumindo integralmente à conformação delimitada pela norma encartada no art. 147 do CTN.

No estágio atual do desenvolvimento tecnológico aplicado, temos como realidade a situação em que o obrigado declara, por força de lei, todas as matérias de fato associadas a fatos geradores tributários, diretamente na tela de interface com o usuário, de um sistema informatizado idealizado e construído para esse fim, homologado e certificado pela administração tributária.

As informações são processadas e transmitidas imediatamente para os computadores da Fazenda Pública, sendo os dados transmitidos aqui validados, retornando ao transmitente, *on line*, um documento formal atestando o recebimento dos dados, sua validação e certificação, bem como a consumação do lançamento tributário, valendo tal documento como termo formal de ciência ao sujeito passivo.

O referido sistema ainda retorna ao declarante, como *output* do processamento das informações e do lançamento consumado, as informações relativas à matéria tributável e ao montante de tributo devido, bem como o assinalamento de prazo próprio para o recolhimento da exação devida e o sujeito passivo respectivo.

No estado da arte, todo o procedimento administrativo previsto na lei, a partir do ato inicial da declaração a cargo do legalmente obrigado até a sua apoteose, consubstanciada na consolidação do respectivo lançamento tributário e na correspondente ciência do sujeito passivo, ocorre de maneira quase que instantânea e de forma sigilosa e segura para o contribuinte, cumprindo assim o clamor pela eficiência exigido pelo *caput* do art. 37 da CF/88.

Cumprir notar que todo o procedimento administrativo do lançamento acima reportado é realizado, de forma oficial e formal, pela administração tributária, através de seu sistema informatizado, o qual pode estar instalado em qualquer computador da rede, posto ser irrelevante o local físico do processamento, até mesmo nas dependências do contribuinte. As informações processadas são recebidas pelas unidades do fisco, sendo imediatamente submetidas a um processo de investigação da autenticidade do processamento e de validação dos resultados produzidos pelo sistema. Somente vencidas tais sindicâncias, promove-se o *feedback* oficial ao transmitente, atestando o recebimento da declaração, certificando a regularidade do processamento e cientificando o contribuinte do lançamento tributário levado a cabo.

4. DA NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

As legislações que disciplinaram, desde o tempo da Lei Eloy Chaves, a mecânica do recolhimento das contribuições previdenciárias, nunca prestaram muita obediência às regras relativas ao lançamento dispostas no CTN. Talvez em virtude de, à época,

tal exação não ser ainda considerada uma espécie materialmente tributária, como tal prestação é, hodiernamente, reconhecida pela doutrina e jurisprudência.

As disposições legislativas acima apontadas individualizavam os sujeitos passivo e ativo da relação jurídica previdenciária, definia a matéria tributável, as alíquotas incidentes, caso a caso, bem como as datas limites para o recolhimento da contribuição devida em cada competência.

Após a promulgação da Constituição de 1988, passou a predominar na doutrina e na jurisprudência a tese segundo a qual as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social possuíam natureza jurídica tributária, eis que se subjugavam ao regime constitucional peculiar aos tributos, chegando o Supremo Tribunal Federal a declarar que “*as contribuições sociais recolhidas ao INSS pertencem ao regime tributário, porque está inserido dentro do sistema tributário nacional*” (sic).

Promulgada já na nova ordem constitucional, nem mesmo a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que instituiu o plano de custeio da Seguridade Social, em sua redação originária, honrou a devida atenção às normas disciplinadoras do lançamento tributário inscritas nos artigos 147 e seguintes do CTN.

Nada obstante, desde a sua implementação, o lançamento das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social é considerado como efetuado mediante a modalidade da homologação. Tal qualificação, no entanto, não se encontra prevista expressamente em nenhum dispositivo legal. As características intrínsecas do modo de apuração do valor do tributo e das condições de recolhimento do *quantum* devido é que permitem o seu perfeito enquadramento dentre as diversas modalidades existentes, estas sim, detalhadamente descritas na lei.

Muito embora as leis de custeio da Seguridade Social não tenham atribuído ao sujeito passivo, de forma expressa, o dever de antecipar o recolhimento das contribuições previdenciárias, sem o prévio exame da autoridade administrativa, tal atribuição sempre foi tida como existente, de forma tácita, dissimulada nas regras positivadas que disciplinavam a apuração e o pagamento das referidas contribuições.

Com efeito, no caso das contribuições previdenciárias, o contribuinte, *ab initio*, tinha o dever legal de apurar o valor do tributo devido em cada competência e a recolhê-lo, mediante guia de recolhimento específica, empregando-se o código próprio, até a data assinalada na legislação tributária, antes de qualquer exame do fato gerador pela autoridade administrativa. Daí, sua imediata subsunção à hipótese genérica e abstrata encartada no art. 150 do CTN.

Em reforço a tal assertiva, corrobora a jurisprudência que de há muito dimana dos Tribunais Superiores iluminando a tese que assela tratar-se as contribuições previdenciárias de tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Tal doutrina, todavia, tem sua pedra fundamental assentada no solo das legislações passadas, aqui incluída, a todo saber, a Lei nº 8.212/91 em sua redação de origem.

Conforme já salientado alhure, os avanços tecnológicos introduzidos na estrutura social moderna, máxime os condizentes com a tecnologia da informação, culminaram por impor profundas e substanciais transformações no modo de relacionamento entre os atores da sociedade: pessoas físicas, empresas em geral e organismos governamentais.

A computação digital encontra-se definitivamente fincada em todos os ramos empresariais, governamentais, acadêmicos, sem exceção, estando presente em uma parcela cada vez mais representativa dos lares, escolas e estabelecimentos industriais e comerciais. A disseminação do uso do computador e o avanço dos sistemas informatizados provocaram mudanças de paradigma há poucos anos inimagináveis.

Por conta da sucessão desenfreada de tecnologias, assistimos todos ao lançamento e imediata obsolescência de diversos produtos e modismos, como foram os casos do disquete, do VHS, do DVD, do cassete, dos celulares analógicos, dentre tantos outros, soerguendo-se a cada canto “*museus de grandes novidades*”, conforme a antevisão do saudoso Agenor de Miranda Araújo Neto - o Cazuza.

... *E o tempo não pára* ...

Ante a tão vultosa evolução social, não havia como o Direito se manter alheio. Alterações legislativas passaram a ser exigíveis em vista da premente necessidade de readequação do regramento jurídico à nova realidade social.

A desconformidade superveniente, repentina e inesperada de serôdios paradigmas refletiu-se igualmente no Direito Tributário, que teve que apertar o passo, para não perder o papel de ator, e não ser conduzido a descer o palco da história, para a incômoda condição de mero espectador.

Nesse compasso, percebendo que os contribuintes assimilaram com desenvoltura as vantagens da incorporação, em suas atividades empresariais e sociais, dos mais recentes e avançados recursos da informática, especialmente nas áreas atávicas à produção, administração, controle e armazenamento de informações, deles o fisco passou a exigir, com caráter de oficialidade, a prestação periódica de informações relacionadas a fatos geradores de obrigações tributárias, muitas vezes já armazenadas nas bases de dados das empresas.

No âmbito das contribuições previdenciárias, a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, acrescentou o inciso IV ao art. 32 da Lei nº 8.212/91, impondo à empresa a obrigação instrumental de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse da referida autarquia previdenciária.

O documento a ser utilizado para a prestação de tais informações foi definido pelo Decreto nº 2.803, de 20/10/1998, que regulamentou o art. 32 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, e estabeleceu estar a empresa obrigada a informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto.

De mera obrigação acessória, como muito bem observou o ilustríssimo Professor Fábio Zambitte Ibrahim⁸, tal prestação instrumental ultimou por representar o marco demarcatório na remodelação da natureza jurídica do lançamento das contribuições previdenciárias.

Com efeito, na mesma toada, a antecitada Lei nº 9.528/97 acrescentou o parágrafo sétimo ao art. 33 da Lei de Custeio da Seguridade Social, assim dispondo, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33 (...)

(...)

§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (grifos nossos)

Ora... Considerando que, nos termos do art. 142 do CTN, o crédito tributário é constituído pelo lançamento e tendo o documento declaratório apresentado pelo contribuinte, *in casu*, a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, o condão de constituir o crédito tributário, a conjugação dessas duas normas jurídicas, numa interpretação sistemática, amparada pela lógica euclidiana, implica, a todo ver, que a entrega efetiva da GFIP, por assim constituir o crédito previdenciário, consubstancia-se no próprio lançamento tributário correspondente, o qual se opera segundo o modelo do lançamento por declaração, de acordo com o mecanismo descrito pormenorizadamente no item 2.1.2.2. do presente voto, ao qual remetemos o leitor para a consolidação de seus fundamentos.

O entendimento acima esposado encontra respaldo também nas disposições plasmadas no parágrafo segundo do art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, o qual reza que a declaração prestada mediante GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

Senhores... Sendo as obrigações tributárias inexigíveis juridicamente, demandando para tanto a integral consumação do procedimento administrativo do lançamento, hábil a convolá-las no crédito tributário correspondente, deflui por ilação lógica e irrefutável, que a eficaz prestação de informações via GFIP, devidamente certificada pelo fisco, por constituir o crédito tributário a partir dos fatos geradores de obrigações tributárias declarados, finda por consubstanciar-se no próprio lançamento tributário, levado a cabo segundo o *iter* procedimental descrito no citado item 2.1.2 deste.

Clamamos vênia pelo repetitório.

Cumpre esclarecer que a mera utilização do *Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social* – SEFIP, com o exclusivo intuito de simulação para fins de se apurar o montante de contribuições devidas, sem o efetivo envio da declaração ao órgão tributário, não produz qualquer efeito jurídico, nem importa na constituição de qualquer crédito tributário.

O sistema GFIP/SEFIP é constituído conceitualmente por dois módulos distintos. O primeiro foi concebido para operar como interface com o contribuinte/responsável, sendo o único e próprio instrumento com aptidão para receber as informações exigidas pela legislação previdenciária (*input*) e, ao fim, transmiti-las à autoridade administrativa prevista na lei.

O segundo módulo foi desenhado para operar nas dependências fazendárias. Ele recebe as informações transmitidas pelo contribuinte, via conectividade social, valida as informações, consolida o lançamento tributário, certifica o processamento assim realizado, e retorna ao transmitente, como produto do processamento (*output*), o atestado de recebimento da GFIP e as informações relativas ao lançamento efetuado, valendo tal recibo como ciência do lançamento tributário.

À guisa de informação, trata-se o “*Conectividade Social*” de um canal eletrônico exclusivo de relacionamento, desenvolvido pela CEF, com a finalidade de troca de arquivos e mensagens, por meio da *internet*, para ser utilizado por todas as empresas, ou entidades a elas equiparadas, obrigadas por lei a recolher o FGTS ou a prestar informações à Previdência Social.

Com efeito, pelo atual sistema GFIP/SEFIP, somente com a efetiva transmissão da declaração de informações a que alude o art. 32, IV da Lei nº 8.212/91 à autoridade fazendária – hoje, Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) -, via *conectividade social*, seguido da validação dos dados transmitidos e da certificação pelo seu recebimento, é que se estabelece, formal e oficialmente, a relação jurídico-tributária de cunho creditório entre o fisco federal e o obrigado legalmente.

Assim, antes da efetiva transmissão da GFIP à RFB, sobrepaira, tão somente, a obrigação tributária associada aos fatos geradores ocorridos no período de apuração. Com a certificação do recebimento da GFIP, configura-se a consolidação do lançamento e a constituição do crédito tributário correspondente.

Consoante já destacado em seu tópico próprio, o procedimento administrativo tributário que congrega todo o rol de operações típicas do lançamento elencado no art. 142 do CTN é integralmente executado, em caráter oficial, pelo sistema GFIP/SEFIP, estruturado e concebido para tal fim pela administração tributária, e por esta formalmente homologado, operando para todos os fins de Direito como um *longa manus* instrumental do órgão fazendário.

O caráter de oficialidade do procedimento ora sublinhado é tão rigoroso e implacável, que somente a declaração de informações prestadas mediante o sistema GFIP/SEFIP, e transmitida por intermédio do canal “conectividade social”, é que será recebida pela administração tributária e por esta validada, certificada e atestado o seu recebimento. Qualquer outro meio empregado para este fim será rechaçado de plano, restando não adimplida a obrigação legal.

É mister ressaltar, de forma a espancar qualquer dúvida, que a entrega da GFIP, nos moldes delimitados pela legislação que rege a matéria, é obrigatória e inafastável, ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária. O contribuinte que deixar de apresentá-la no prazo fixado, ou que a apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos, sujeitando-se a penalidades de cunho pecuniário, a teor do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Assim, no contexto tecnológico atual, com a efetiva entrega à RFB, via conectividade social, da declaração (GFIP), prestando à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato relacionada a fatos geradores de contribuições previdenciárias, deflagra-se, instantaneamente, procedimento administrativo de caráter oficial, levado a cabo pelo sistema GFIP/SEFIP, concebido com o propósito de verificar a ocorrência do fato gerador da

obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo da obrigação tributária. Tão imediatamente, o aludido sistema informatizado valida e certifica o procedimento, atesta o recebimento da declaração, ao mesmo tempo em que promove a ciência do sujeito passivo acerca da consumação do lançamento tributário, assinalando-lhe prazo para o recolhimento do tributo devido.

Cumpre-se dessarte todo o procedimento administrativo formal do lançamento tributário relativo aos fatos geradores informados através da GFIP, via conectividade social.

Uma questão que se coloca agora diz respeito aos fatos geradores de contribuições previdenciárias efetivamente ocorridos mas não declarados em GFIP. *Quid juris*.

A resposta para tal questionamento encontra-se prevista nos incisos II, III e IV do art. 149 do CTN, *in verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Nesses termos, não sendo prestada pelo legalmente obrigado, no prazo e na forma fixada pela legislação tributária, a declaração a que se refere o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, ou, quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado a declaração acima referida, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, ao pedido de

esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade, ou ainda, na hipótese de restar comprovado erro, falsidade ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, é cabível o lançamento ou a revisão de ofício, conforme o caso, a ser levado a cabo pela autoridade administrativa competente.

Nesse mesmo sentido, dispõe o art. 37 da Lei nº 8.212/91 que, constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições previdenciárias não declaradas via GFIP, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

A redação do mencionado art. 37 não merece reparos. Somente se sujeita ao lançamento de ofício, via notificação de lançamento, os fatos geradores das obrigações tributárias não declaradas em GFIP. Com efeito, aqueles fatos geradores declarados em GFIP, mas não recolhidos integralmente, já se encontram formalmente lançados. Em outros termos: as obrigações tributárias a eles associadas já se convolveram no crédito tributário correspondente, este juridicamente exigível via cobrança judicial mediante a competente ação de execução fiscal, nos moldes da Lei nº 6.830/80.

Relembre-se que o §2º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 dispõe que a declaração mediante GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

Nesse panorama, não faz qualquer sentido proceder ao lançamento de tributos que já foram devidamente lançados. Em relação a estes, o crédito tributário já se encontra formalmente constituído. Dessarte, somente em relação aos fatos geradores não declarados tal exigência formal se demanda.

O que se deseja encarecer é que, com o advento da obrigatoriedade da entrega da declaração de que trata o art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, e a consequente constituição do crédito tributário, não mais se justifica atribuir ao lançamento das contribuições previdenciárias a natureza jurídica de lançamento por homologação, eis que os elementos caracterizadores que o compõem não mais se adequam a essa modalidade legal de lançamento.

A uma, porque a legislação não mais atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. A todo ver, a GFIP

deve ser transmitida pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior. Já as contribuições previdenciárias, tanto a cargo da empresa quanto dos segurados, devem ser recolhidas até o dia 20 do mês subsequente ao da competência;

No estágio atual, o recolhimento das contribuições previdenciárias é efetuado após o exame, pela administração tributária, da matéria de fato, e depois de efetuada a consolidação do lançamento tributário e ciência do contribuinte. Assim, remonta-se o *iter* cronológico regular. Primeiro ocorre o lançamento, depois, o recolhimento dos tributos lançados.

A duas, porque nos termos do art. 150 do CTN, o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado realizado pelo obrigado, expressamente o homologa. Ora, em primeiro lugar, não há mais recolhimento antecipado do tributo. Em segundo, porque nada mais há que se homologar, seja de forma expressa, seja por decurso de tempo. A entrega eficaz da GFIP, nos exatos termos da lei, constitui de pronto o crédito tributário, o que implica a consumação plena do lançamento correspondente, haja vista que, no regramento assentado pelo CTN, apenas o lançamento tem o condão de constituir o crédito tributário.

A três, porque o recolhimento do tributo lançado mediante o sistema GFIP/SEFIP não se submete a qualquer condição resolutória. Ele extingue definitivamente o crédito tributário correspondente, nos moldes conformados no inciso I do art.156 do CTN, e, não, do inciso VII do mesmo dispositivo legal, o qual depende da ulterior homologação.

A quatro, porque estando o lançamento já realizado, perde a razão de existência a homologação tácita do lançamento, cuja única e exclusiva função era a de cumprir a formalidade legal de convolar a obrigação tributária em crédito tributário, para excluir qualquer possibilidade de ulterior repetição de indébito. Ora... tal providência já se encontra satisfeita desde o recebimento oficial da GFIP via *Conectividade Social*. O valor recolhido já é representativo de tributo lançado, de crédito já constituído, não mais de obrigação tributária.

Enfocando-se, agora, a questão posta em exame sob um outro ângulo, além de não mais se amoldar às formas do lançamento por homologação descritas no CTN, o procedimento de constituição do crédito previdenciário, com a nova roupagem que lhe vestiu a lei nº 9.528/97 e legislações subsequentes, se ajusta perfeitamente ao modelo de lançamento costurado no art. 147 do *codex* tributário, senão vejamos:

a) Em primeiro lugar, as empresas são obrigadas, por força de lei, a declarar formalmente, em documento próprio, ao fisco federal, todas as informações relacionadas a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. O não atendimento desse dever instrumental, no prazo fixado, ou a apresentação defeituosa da aludida declaração, com incorreções ou omissões, importa na intimação do obrigado a apresentá-la corretamente ou a prestar esclarecimentos, sujeitando-se à aplicação de penalidades pecuniárias.

b) Em segundo lugar, a lei determina que a constituição do crédito tributário previdenciário seja efetuada com base nas informações prestadas via GFIP.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifos nossos)

(...)

§2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (grifos nossos)

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (grifos nossos)

Os textos acima transcritos têm que ser interpretados *cum grano salis*. Como é cediço, na interpretação da norma jurídica deve-se buscar o seu sentido, razão e finalidade, sem se ater exageradamente à literalidade do texto. A interpretação estritamente gramatical encontra-se, de há muito, ultrapassada.

O processo de interpretação parte sempre da correta compreensão do texto normativo, apreendendo-se o significado linguístico dos termos que o integram. Dessa assimilação, parte-se para a interpretação propriamente dita, montada nas técnicas jurídicas apropriadas em cada caso, coligando-se os critérios filológico, lógico, sistemático, histórico e teleológico. Vencida a etapa de interpretação, parte o exegeta para a fase de formulação de proposições possíveis de aplicação da norma interpretada, culminando o processo com o pinçamento daquela solução que se mostrar mais adequada e razoável ao caso *sub examine*.

Ultrapassados esses prolegômenos, o que se deseja comentar é a redação deficiente do §7º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, ao atribuir à GFIP a natureza de termo de confissão de valores devidos.

Na prática, submetida exegeticamente a GFIP aos olhares críticos de normas tributárias conjugadas, até se lhe é possível atribuir tal natureza. Contudo, descendo aos detalhes conspícuos das normas, avulta ser sua natureza totalmente diversa.

Mediante a GFIP se declara fatos geradores de contribuições previdenciárias, **nunca valores devidos. Acontece que o sistema cibernético através do qual tais informações são**

prestadas pelo obrigado e transmitidas à RFB, ao mesmo tempo em que recebe o *input* das mencionadas informações, toma em cômputo os valores das bases de cálculo declaradas e, pela incidência da alíquota apropriada, em cada caso, imediatamente determina os valores devidos de contribuições previdenciárias, identifica o sujeito passivo da obrigação e assinala prazo para o recolhimento do tributo.

Assim, o sistema GFIP/SEFIP, ao executar de forma integral e em nome da autoridade administrativa fazendária, o procedimento administrativo do lançamento, já entrega ao declarante, como resultado de seu processamento, todas as informações relativas ao lançamento.

De forma analítica, o contribuinte declara, mediante GFIP, ao órgão fazendário, fatos geradores de contribuições previdenciárias e suas respectivas bases de cálculo. Como se trata de lançamento por declaração, e este é realizado diretamente pelo sistema GFIP/SEFIP, em nome da autoridade administrativa competente, os fatos geradores e correspondentes bases de cálculo declarados, ao sofrerem a imediata incidência da lei, pela aplicação das alíquotas de estilo nela prevista, convola a matéria tributável em tributo devido. Em virtude de o cálculo das contribuições sociais ora em debate ser efetuado previamente, também, pelo módulo do sistema GFIP/SEFIP instalado nas dependências do contribuinte, a GFIP, ao ser transmitida à RFB, já porta consigo as informações correlatas aos montantes devidos.

Dessarte, ao sabor cristalino da lei, o contribuinte declara fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não valores devidos. Quem constitui tais valores como devidos é a lei tributária, mediante a incidência das alíquotas próprias sobre as bases de cálculo correspondentes.

c) Em terceiro lugar, conforme disposição expressa no art. 37 da Lei nº 8.212/91, a constatação da falta de recolhimento, total ou parcial, de contribuições previdenciárias cujos fatos geradores não tenham sido declarados em GFIP dará ensejo ao lançamento de ofício, mediante a lavratura da notificação de lançamento correspondente.

Mas... porque a lei restringiu o lançamento aos fatos geradores não declarados ? Tal resposta já foi abordada anteriormente. É simples ... Os fatos geradores declarados não prescindem mais de lançamento, pois este já ocorreu com a entrega eficaz da GFIP, via *conectividade social*.

Nos próprios termos dispostos no §2º do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social, a declaração aviada mediante GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário nela inscrito. Note-se que, aqui, a lei se refere a crédito tributário, isto é, ao produto do procedimento administrativo do lançamento. Assim, em relação aos fatos geradores declarados, não há mais que se falar em lançamento. Este já se encontra consumado.

O lançamento mostra-se, a todo ver, necessário para a constituição do crédito tributário correspondente aos fatos geradores não declarados, a ser empreendido de ofício pela autoridade fiscal, conforme disposição plasmada nos incisos II a IV do art. 149 do CTN.

Nesse contexto, em conformidade com os fundamentos ora expendidos, concluímos que, com o advento da implementação efetiva do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não mais se amolda aos contornos do lançamento por homologação, como até então era

considerado, em virtude de o seu processamento administrativo adquirir uma outra feição, a qual ao seu *iter* processual melhor se ajusta: a da modalidade de lançamento por declaração, nas vestes costuradas nos artigos 147 a 149, II a IV do CTN.

Vencidas tais digressões, retornando à indagação acerca do *dies a quo* da contagem do prazo decadencial previsto no CTN, da análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência concluímos que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do art. 173 do CTN.

Código Tributário Nacional - 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.

A uma, porque o instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado exclusivamente no art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN.

A duas, porque o prazo assinalado no §4º do art. 150 do CTN refere-se unicamente ao tempo delimitado que tem a Fazenda Pública para promover a homologação expressa do pagamento realizado pelo obrigado como se lançamento fosse.

A três, porque, mesmo nos lançamento por homologação, somente são atingidas pelo recolhimento as obrigações tributárias cujos fatos geradores houveram por incluídos no pagamento. As omissões ou inexatidões por parte da pessoa obrigada na antecipação do pagamento, no caso do lançamento por homologação, serão objeto de lançamento de ofício, conforme previsto no art. 149.

A quatro, porque a regra insculpida §4º do art. 150 do CTN aplica-se única e exclusivamente aos lançamentos por homologação, mas não aos lançamentos por declaração, tampouco aos lançamentos de ofício. Conforme exhaustivamente demonstrado, a contar da implantação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se ajusta ao modelo de lançamento por homologação, mas, sim, ao do lançamento por declaração. Assim, nas atuais condições de contorno, restando comprovada falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, como se revela o caso ora em apreciação, tem o fisco que proceder ao lançamento de ofício, nos termos dos incisos II, III e IV do art. 149 do CTN.

Nessa cadência, tendo sido o vertente Auto de Infração lavrado em 29 de dezembro de 2007, este alcançaria todos os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2001, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

Considerando que a vertente NFLD operou o lançamento de contribuições previdenciárias referentes às competências de janeiro/99 a junho/2003, não demanda áurea mestria concluir que deve ser mantido o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorrido a contar da competência dezembro de 2001, inclusive, excluídos aqueles relativos ao 13º salário desse mesmo ano, eis que vitimados pela fluência do prazo decadencial.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Voto Vencedor

Entendo que não merece reparo a decisão de primeira instância no que se refere à aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante nº 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”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN (homologação tácita). Se não houver pagamento antecipado sobre a rubrica há que ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude

ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Na hipótese concretizada, a própria Receita Federal já reconheceu que houve pagamento antecipado, ainda que parcial, sobre as rubricas, conforme decisão *a quo*. Desse modo, a contar dos fatos geradores, a fiscalização federal teria o prazo de cinco anos para efetuar o lançamento fiscal.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício.

É o voto.