



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

Processo nº	19515.005979/2009-87
Recurso nº	001.445 Voluntário
Acórdão nº	2302-01.445 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	30 de novembro de 2011
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente	LEVY E SALOMÃO ADVOGADOS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I 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. 173, I do CTN.

Todos os fatos geradores apurados pela fiscalização houveram por ocorridos em período ainda não vitimado pela algozaria do instituto da decadência tributária.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IRREGULARIDADES MATERIAIS. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A simples inclusão, no Relatório Fiscal, de informações pertinentes a outro Auto de Infração lavrado na mesma ação fiscal, configura-se, quando muito, mera irregularidade material, a qual poderá ser objeto de sanatória caso importe em prejuízo ao sujeito passivo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Integra o conceito legal de Salário de Contribuição, o auxílio educação custeado pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados, bem como aquele concedido aos empregados para o custeio de cursos de nível superior, eis que não se enquadram em nenhuma hipótese de renúncia de receita disposta taxativamente no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PAGAMENTOS DE PLR EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento, a título de PLR - Participação nos Lucros e Resultados, quando realizados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, integra o conceito legal

de Salário de Contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLANO DE SAÚDE NÃO EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Integra o conceito legal de Salário de Contribuição o valor concedido a título de Plano de Saúde/assistência médica não extensível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do art. 28, § 9º, alínea "q" da Lei 8.212/91 combinado com o art. 214, § 9º, inciso XVI do Decreto nº 3.048/99.

CORESP. RELATÓRIO OBRIGATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL.

A inclusão dos Dirigentes estaduais na Relação de Correspondentes - CORESP não tem o condão de os inserir no polo passivo da relação jurídica tributária. Presta-se apenas como subsídio à Procuradoria, caso se configure a responsabilidade pessoal de terceiros, na hipótese encartada no inciso III do art. 135 do CTN.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2^a TO/3^a CÂMARA/2^a SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa divergiu, pois entendeu que se aplicava o artigo 150, §4º do CTN. Quanto ao mérito não houve divergência.

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), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Wilson Antonio de Souza Correa e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Data de lavratura do Auto de Infração: 16/12/2009.

Data da Ciência do Auto de Infração: 16/12/2009.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições a cargo da empresa destinadas a outras entidades e fundos, a saber SESC (1,5%), SENAC (1,0%) e SEBRAE (0,6%), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados pagas a título de auxílio educação, cursos e treinamentos, participação nos resultados e planos de saúde, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 16/37.

Informa a Autoridade Lançadora que a empresa em tela impetrou mandato de segurança nº 2001.61.00.003566-4, em 08/02/2001, pleiteando o não recolhimento das contribuições para o SESC - Serviço Social do Comércio, SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial e SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio As Micro Empresa. Foi concedida liminar determinando a suspensão da exigibilidade das contribuições, até a decisão final. Conforme certidão apresentada, consta que até 30.09.2009 estava pendente de julgamento o agravo de instrumento nº 693.223 no Supremo Tribunal Federal. As rubricas com a exigibilidade suspensa por força do mandado de segurança foram lançadas neste Auto de Infração sob o código de levantamento TMS.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 167/194, acompanhada dos documentos a fls. 195/1425.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP lavrou Decisão Administrativa materializada no Acórdão a fls. 1429/1466, julgando procedente a presente autuação, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 02/06/2010, conforme Termo de Ciência a fl. 1468.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 1475/1512, deduzindo seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Decadência parcial das obrigações tributárias;
- Que houve cerceamento do direito de defesa, pois a proposição da multa não está clara, de modo a permitir que o contribuinte entenda a penalidade que lhe está sendo aplicada e assim defender-se adequadamente;
- Que os valores lançados como auxílio-educação referem-se ao pagamento ou reembolso de mensalidades, taxas de matrícula, materiais, uniformes e transportes escolares para os filhos dos empregados, estando

expressamente excluídos do salário de contribuição pela legislação previdenciária, conforme os artigos 201, §10 c/c 214, §9º, XIX do Regulamento da Previdência Social, com base no art. 28, §9º, "t" da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998.

- Que a Recorrente efetuou também pagamentos relativos a cursos treinamentos em línguas, informática, mensalidades e taxa de matrícula de cursos de nível superior aos seus empregados, não havendo fundamento legal ou mesmo regulamentar que respalde o procedimento fiscal;
- Quanto à participação nos lucros, alega que a diferença apurada deveu-se ao fato da Fiscalização ter considerado que não houve atrasos, já que não constam descontos por atrasos nas folhas de pagamento apresentadas;
- Que em relação à PLR paga em janeiro/2004, a alegação da Fiscalização de que não foram apresentadas as avaliações individuais referentes ao período de 07 a 12/2003 é inverídica, pois as referidas avaliações foram, sim, devidamente entregues e inclusive com protocolo assinado pela fiscalização;
- Que o Contrato de Seguro Grupal de Assistência à Saúde, firmado entre a Impugnante e a Sul América Aetna Seguros e Previdência S.A., era extensivo a todos os funcionários da empresa;
- Que não haveria responsabilidade dos sócios indicados no relatório de vínculos;
- Que existe a possibilidade de juntada de novos documentos.

Ao fim, requer o acolhimento do recurso e o cancelamento do Auto de Infração e da exigência fiscal nele consubstanciada.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 02/06/2010. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 02/07/2010, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES**2.1. DA DECADÊNCIA**

Pugna o Recorrente pela declaração de decadência parcial das obrigações tributárias objeto do presente lançamento.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

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.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

Mas qual deve ser considerado o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial previsto no CTN?

Antes de responder a tal questionamento, revela-se auspicioso enveredarmos por algumas digressões pertinentes ao instituto da decadência tributária, máxime em relação às modalidades de lançamento.

2.1.1. 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, enfim, 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 inéria 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 imponível corresponde o nascimento de uma obrigação tributária distinta. O fato imponível, 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 imponível em análise; quais são os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, o prazo de recolhimento, as alíquotas aplicáveis, bem como a base imponível correspondente, assim entendida, nas palavras irreparáveis de Geraldo Ataliba¹, como “*um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, dimensível 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 convolação 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 exaurimento do prazo de decadência do direito de

¹ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6^a Edição, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 109

constituição do crédito. Se esta ocorrer primeiro, o crédito não mais poderá ser constituído, eis que a convolação 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 exaurimento do prazo decadencial correspondente, aniquilando a pretensão de repetição de indébito tributário ora abordada.

Cumpre 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 imponível, 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 imponível 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:

- 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

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

³ Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 11^a ed., Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 128

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.

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

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.

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.

Cumpre 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 *numeris 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 numas 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.

2.1.2. 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 jurígenos 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.

⁵ Nogueira, Ruy Barbosa, *Curso de Direito Tributário*, 14ª Edição, São Paulo, Saraiva, 1995.

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 evolvem-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.

2.1.2.1. 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

⁶ FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*, 3^a ed., Coimbra, Armênio Amado, 1978, p. 141

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 abstracções, mas perscruta as necessidades práticas da vida e a realidade social”.

2.1.2.2. 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 eminentíssimo 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

⁷ Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*, 27ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 152

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”.

Cumpre 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.

2.1.2.3. 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 jurígeno 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.

Cumpre 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.

2.1.3. 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 tratarem-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 alhur, 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 anteviés 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.

⁸ Ibrahim, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 6^a ed., Rio de Janeiro, Impetus, 2005

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* procedural descrito no citado item 2.1.2 deste.

Clamamos vénia 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, sobreira, 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 espantar 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 contribuições previdenciárias. 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, deflagrase, 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 convolaram 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 convocar 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 Custo 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 expostos, 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 exaustivamente 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 cadênciia, tendo sido o vertente Auto de Infração lavrado em 16 de dezembro de 2009, este alcançaria todos os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2003, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

Considerando que o vertente Auto de Infração de Obrigaçāo Principal operou o lançamento de contribuições previdenciárias referentes às competências de janeiro a dezembro de 2004, não demanda áurea mestria concluir que a obrigaçāo tributária principal em julgo não se houve ainda por finada pela algozaria do instituto da decadência tributária.

2.2. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Argumenta o Recorrente ter havido cerceamento do seu direito de defesa, pois a proposição da multa não está clara, de modo a permitir que o contribuinte entenda a penalidade que lhe está sendo aplicada e assim defender-se adequadamente.

A rogativa do Recorrente não merece acolhida.

Compulsando os autos do vertente processo verificamos que, na mesma ação fiscal, foram lavrados os seguintes autos de infração de obrigação principal:

AI 37.254.449-5 — contribuições de segurados;
AI 37.225.988-0 — contribuições da empresa + GILRAT;
AI 37.254.450-9 — contribuições de terceiros;

Foram lavrados, igualmente, os seguintes Autos de Infração pelo descumprimento de Obrigação Acessória:

AI 37.254.452-5 - CFL 30 – por não preparar folha de pagamento nos padrões;
AI 37.254.453-3 - CFL 32 – por não descontar contribuição dos segurados;
AI 37.254.454-1 - CFL 68 – por omissão de fato gerador na GFIP;
AI 37.262.059-0 - CFL 35 - pela não apresentação de documentos.

Conforme destacado no item 07 do Relatório Fiscal, a fl. 26, a fiscalização emitiu, no curso da mesma ação fiscal, o Auto de Infração de Obrigação Acessória consubstanciado no AI 37.254.454-1, Código de Fundamentação Legal nº 68, lavrado em razão da omissão de fatos geradores nas GFIP.

Conforme expressamente destacado no item 8 do Relatório Fiscal, a fl. 26, a comparação no percentual de multas somente tem aplicação no cálculo das penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação acessória CFL 68, *in casu*, AI 37.254.454-1, cuja procedência é debatida no Processo Administrativo Fiscal nº 19515.005972/2009-65, mas não neste processo, cujo objeto é o lançamento de obrigação principal – pagamento de tributo -, e não o descumprimento de obrigação acessória, como é o caso daquele.

No presente processo, além do principal (tributo), lhe são acrescidos juros e multa moratória, cujo percentual é constante e igual a 24%, conforme assim determinado pelo art. 35, II, ‘a’ da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, inexistindo qualquer variação de percentual. A constância de tal percentual pode ser comprovada no Discriminativo do Débito, a fls. 06/07.

Com efeito, a inclusão, no presente processo, de informações a respeito do cálculo da multa a ser aplicada nos Autos de Infração CFL 68 não guarda qualquer conexão direta com o presente lançamento tributário. Por outro lado, a alegação de que tal inclusão representa cerceamento de defesa é, no mínimo, exagerada. Isso porque os fundamentos legais do débito encontram-se descritos, exaustivamente, no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD, a fls. 10/12, cujo item 601 – ACRÉSCIMOS LEGAIS – MULTA, a fl. 11, descreve pormenorizadamente, toda a fundamentação legal da multa de mora aplicada, assim como o percentual de incidência, o qual é função do momento processual em que o tributo for efetivamente recolhido ou parcelado.

De outro eito, o argumento de que tal inclusão representaria vício insanável a ensejar nulidade de todo o procedimento revela um igual exacerbo. Estando tais informações dirigidas, como de fato estão, para o cálculo da multa a ser aplicada mediante Auto de Infração CFL 68, aplicado por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/91, e não para o cálculo da multa de mora, o qual encontra-se estatuído no art. 35 do mesmo Diploma Legal, tal inclusão poderia representar, no máximo, uma mera irregularidade, já que não representou qualquer prejuízo ao sujeito passivo, haja vista que o Fundamentos Legais do Débito informa ao contribuinte toda a fundamentação legal e a memória de cálculo da multa de mora.

Nessa perspectiva, tais irregularidades não representam vício fatal ao procedimento e, na hipótese de resultarem prejuízo ao sujeito passivo, o que de fato não vislumbramos, prevê a lei a possibilidade de sua sanatória.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Por tais razões, não acatamos a preliminar de cerceamento de defesa.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpre, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DOS FATOS GERADORES

Alega o Recorrente que os valores lançados como auxílio-educação referem-se ao pagamento ou reembolso de mensalidades, taxas de matrícula, materiais, uniformes e transportes escolares para os filhos dos empregados, estando expressamente excluídos do salário de contribuição pela legislação previdenciária, conforme os artigos 201, §10 c/c 214, §9º, XIX do Regulamento da Previdência Social, com base no art. 28, §9º, "t" da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998.

Pondera ainda ter efetuado pagamentos relativos a cursos treinamentos em línguas, informática, mensalidades e taxa de matrícula de cursos de nível superior aos seus empregados, não havendo fundamento legal ou mesmo regulamentar que respalde o procedimento fiscal.

Quanto à participação nos lucros, alega que a diferença apurada deveu-se ao fato de a Fiscalização ter considerado que não houve atrasos, já que não constam descontos por atrasos nas folhas de pagamento apresentadas.

No que pertine à PLR paga em janeiro/2004, a alegação da Fiscalização de que não foram apresentadas as avaliações individuais referentes ao período de 07 a 12/2003 é inverídica, pois as referidas avaliações teriam sido devidamente entregues e, inclusive, com protocolo assinado pela fiscalização.

Por derradeiro, assevera o Recorrente que o Contrato de Seguro Grupal de Assistência à Saúde, firmado entre a Impugnante e a Sul América Aetna Seguros e Previdência S.A., era extensivo a todos os funcionários da empresa.

As alegações acima delineadas não correspondem aos fatos apurados pela fiscalização.

A *vexata quaestio* sobre a qual se funda a lide em debate reside na subsunção ou não dos valores pagos a título de auxílio educação, cursos e treinamentos, participação nos resultados e planos de saúde, ao conceito legal de Salário de Contribuição, para os fins exclusivos de incidência de contribuições previdenciárias, independentemente de tais verbas serem pagas a um, a alguns ou à totalidade dos empregados.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei n.º 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evolvem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum*

minimorum legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontrovertido que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espantar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Imerso nessa ordem constitucional, ilumine-se a definição legal de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para

comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transscrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro aufera de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que

a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

*§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. Recebidas a título de incentivo à demissão;

6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

- h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*** (grifos nossos)
- l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;*** (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- s) O resarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que***

todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;
 (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998). (grifos nossos)

- u) *A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- v) *Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- x) *O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Cumpre observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*
- II - outorga de isenção;*

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que as alíneas 'j', 'q' e 't' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatuem, de forma expressa, que não integram o Salário de contribuição, respectivamente, as importâncias recebidas a título de *participação nos lucros ou resultados da empresa*, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com ela conveniado, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, assim como os valores relativos a *plano educacional que vise à educação básica*, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, e a *cursos de capacitação e qualificação profissionais*, vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo benefício.

3.1.1. DO AUXÍLIO EDUCAÇÃO

Alega a empresa que os registros contábeis lançados na conta a 4.1.2.01.0022 - *auxílio educação* referem-se a reembolso de mensalidades, taxa de matrículas, materiais e transportes escolar para os filhos dos empregados.

Conforme já destacado alhures, a regra primária atinente ao Salário de Contribuição importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado. Por motivos de política social, todavia, optou o legislador ordinário por excluir do campo de incidência determinadas verbas auferidas pelos obreiros, tendo sempre

como princípio condutor o fato de a verba ostentar natureza indenizatória ou de ser paga *para o trabalho* e não simplesmente *pelo trabalho*.

A legislação que rege a renúncia fiscal em foco exige que qualquer auxílio educação, para ser alcançado pela hipótese de exclusão tributária sob comento, seja realizado nos estritos limites traçados pela alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Da interpretação sistemática e teleológica de tal regra isentiva avulta que somente se incluirá em tal exclusão as verbas destinadas à educação básica dos segurados, eis que fremente o caráter *para o trabalho* do benefício, mas nunca aquelas cujos beneficiários forem os dependentes dos trabalhadores, eis que flagrante é a sua natureza *pelo trabalho*.

Os aludidos pagamentos, mesmo ostentando uma admirável bandeira social, não perdem seu caráter remuneratório, representando, alfin, um ganho patrimonial do segurado, que deixa de debitar de seu patrimônio nominal os valores destinados ao custeio de mensalidades, taxas de matrícula, materiais, uniforme, transporte, etc.

Conforme ressaltado à exaustão no tópico precedente, o conceito legal de Salário de Contribuição abraça toda e qualquer verba ou vantagem econômica auferida pelo segurado obrigatório do RGPS em razão do contrato de trabalho e não somente o salário.

As conclusões destiladas pelo Recorrente, no item 49 de sua peça de bloqueio, a fl. 1488, não passam de sofismas e revelam o quanto os escritórios da empresa em tela encontram-se distantes da realidade brasileira, assim como sua capacidade de interpretação de normas jurídicas.

Com efeito, o fato de a educação englobar também a educação infantil, não significa de forma alguma, ao contrário do que entende o Recorrente, que os segurados beneficiários tenham que, necessariamente cursá-la, tampouco que a empresa possa contratar crianças. Há que se perceber que a norma previdenciária se refere à *educação básica*, a qual é composta, além da educação infantil, também pelo *ensino fundamental* e pelo *ensino médio*.

Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

As estatísticas sociais revelam que, ainda hoje, um volume muito expressivo de brasileiros se encontra numa condição de completo analfabetismo ou com noções deveras incipientes de leitura e escrita. Para o crescimento social destes brasileiros é que se destina a norma de isenção ora abordada.

3.1.2. DOS CURSOS E TREINAMENTOS

Pondera o Recorrente que os registros contábeis lançados na conta a 4.1.2.01.0021 – *Cursos e treinamentos* são relativos a cursos de línguas, informática, mensalidades e taxa de matrícula de cursos de nível superior aos empregados.

Informa a Autoridade Lançadora haverem sido considerados como base de cálculo das contribuições previdenciárias tão somente os lançamentos referentes a cursos superior pagos aos empregados, sendo excluídos os lançamentos relativos a cursos de línguas e informática.

Conforme indicado no relatório fiscal, dos valores apurados na conta *4.1.2.01.0021 – Cursos e treinamentos*, foram lançados apenas aquelas verbas pagas aos segurados empregados destinadas a cobrir o custeio de mensalidades e taxa de matrícula de cursos de nível superior, as quais figuram sob o manto de incidência das contribuições previdenciárias, não integrando a hipótese isentiva encapsulada na alínea 't' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Conforme já debatido à exaustão, as rubricas subtraídas da incidência da exação em realce são aquelas destinadas a planos educacionais que vise à **educação básica**, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, *ad litteris et verbis*:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Da mera leitura dos dispositivos legais suso selecionados deflui que a educação superior não se confunde com a básica, restando aquela desta expressamente destacada.

De outro eito, mas trigo de outra safra, curso de nível superior também não se confunde com curso de capacitação profissional, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária. Conclui-se, portanto, que cursos de capacitação profissional podem ser qualquer um destinado ao aprimoramento profissional e/ou tecnológico, relacionado aos objetos sociais da empresa, ramo esse que não comporta os cursos de nível superior que ostenta natureza de graduação acadêmica voltada às diferentes áreas do conhecimento.

Cite-se que a interpretação das normas tributárias cujo objeto concentrar qualquer espécie de renúncia fiscal há de ser gramatical, jamais extensiva, a teor do art. 111, I do CTN. Nessa perspectiva, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei ampliar o alcance da norma, sob pena de se violar o princípio da reserva legal e de se mutilar a isonomia. Desse modo, caso o legislador tivesse colimado subtrair do campo de incidência tributária a parcela referente ao plano de ensino superior teria feito remissão expressa na legislação previdenciária, o que de fato não se sucedeu. Ao contrário, a exclusão revelou-se flagrante.

Também não procede o argumento esposado pelo Recorrente de que “os cursos superiores são cursos de capacitação e qualificação profissionais por excelência” exportando uma conotação de aqueles estariam inseridos no conceito jurídico destes. A Lei nº 9.394/96 aponta, justamente, no sentido diametralmente oposto, sendo as duas espécies em realce tratadas em capítulos estanques e distintos no texto legal: A educação Profissional técnica de nível médio, no capítulo II, seção IV-A, artigos 36-A a 36-D; A educação

Profissional, no Capítulo III, artigos 39 a 42, e a Educação Superior, no Capítulo IV, artigos 43 a 47, cada uma ostentando objetivos, amplitudes e regras específicas e diferenciadas.

Avulta, por decorrência lógica, tendo por fundamento a específica individualização das diversas modalidades e níveis acadêmicos que compõem a Educação, que a educação superior de que trata o Capítulo IV da Lei nº 9.394/96 nunca se houve por qualificada como curso de capacitação e qualificação profissional, entendimento esse agora corroborado pela nova redação da Lei nº 9.394/96 promovida pela Lei nº 11.741/2008.

Registre-se, por relevante, que as áreas trabalhista e previdenciária constituem-se ramos distintos e autônomos do Direito, possuindo cada uma seus princípios, legislação e objeto próprio e inconfundível.

Revela-se a legislação previdenciária refratária a qualquer ingerência do Direito Privado em seus institutos e na exegese de suas normas, podendo ser utilizados quando muito para **pesquisa** da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Anote-se que, tão somente, na hipótese de a legislação tributária se mostrar lacunosa é que será cabível a integração com a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

De fato, a Lei nº 10.243/2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica e autônoma. O Recorrente parece não ter percebido que o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos unicamente trabalhistas, não projetando qualquer efeito sobre o campo material de incidência das contribuições previdenciárias, o qual foi integralmente disciplinado pela Lei de Custo da Seguridade Social, inexistindo lacunas, situação que afasta por completo a interseção de qualquer outra legislação que lhe seja estranha, de tal modo que as parcelas não integrantes da definição legal do Salário de Contribuição encontram-se elencadas *numeris clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, e só.

Da análise da legislação mencionada, avulta ser desnecessário o exame da extensão da rubrica em debate a todos os segurados da empresa, pois tal circunstância não integra as condições de contorno da norma de isenção ora em trato. A verba relativa a ensino superior integrará em qualquer hipótese o salário-de-contribuição.

Ao contrário do que entende o Recorrente, as importâncias pagas a título de educação superior possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à Recorrente, revelando-se, portanto, uma verba paga *pelo trabalho e não para o trabalho*.

3.1.3. DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

A fiscalização constatou que, nas competências 01 e 07/2004, foram pagos aos empregados valores a título de Participação nos Resultados (PLR) em desacordo com o estabelecido no acordo coletivo.

O Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR consubstancia-se numa ferramenta de gestão que visa ao alinhamento das estratégias organizacionais com as atitudes e desempenho dos empregados dentro do ambiente de trabalho. Trata-se de uma instrumento gerencial bastante utilizado pelas empresas, mundialmente disseminado, que auxilia no cumprimento das metas e diretrizes das organizações, permitindo uma maior participação e empenho dos empregados na produtividade da empresa, proporcionando, dessarte, atração, retenção, motivação e comprometimento dos funcionários na busca de melhores resultados empresariais.

Constitui-se o PLR num tipo de remuneração variável a ser oferecida àqueles que efetivamente colaboraram na obtenção de lucros e/ou no atingimento das metas pré-estabelecidas pelo empregador.

Trata-se de um Direito Social de matriz constitucional, tendo o Constituinte Originário, taxativamente, outorgado à lei ordinária a competência para a estipulação dos parâmetros legais da conformação do Direito dos trabalhadores, *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, honrou estatuir na alínea “j” do §9º do seu art. 28, hipótese de não incidência tributária sempre que verbas rotuladas de PLR forem pagas de acordo com a lei própria de regência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

A edição da Medida Provisória nº 794/94 veio ao atendimento do comando constitucional em tela, introduzindo no Ordenamento Jurídico os primeiros traços definidores do direito social ora em debate, vindo a sofrer, ao longo do tempo, em suas reedições e reenumerações, um volume pouco expressivo de modificações legislativas, até a sua definitiva conversão na Lei nº 10.101/2000.

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos

espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Cumpre chamar atenção ao fato de a lei exigir que nos instrumentos de negociação coletiva constem regras claras e objetivas dos direitos dos empregados relativos à sua participação nos resultados, bem como os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo costurado, a periodicidade da distribuição, período de vigência do acordo e os prazos para a sua revisão.

As regras adjetivas referem-se não somente à previsão de recursos e o debate pelos empregados quanto às dúvidas ou divergências relativas ao cumprimento do Acordo, mas também como serão demonstrados os mecanismos de aferição, inclusive formulários internos de avaliações, quais os parâmetros objetivos de avaliação, as qualidades do desempenho do empregado, o acesso aos registros formais de sua avaliação, o quanto será beneficiado, as metas a serem atingidas, etc. No instrumento de negociação, por exigência legal, o trabalhador tem que conhecer quanto irá receber, o que terá que fazer para receber, como irá receber, quanto receberá. Em resumo, essas seriam as regras subjetivas e objetivas, devendo os trabalhadores participar da fixação dos critérios de avaliação e concessão.

A doutrina do direito previdenciário preleciona que a existência de regras objetivas e o sua plena assimilação pelos empregados constituem-se fatores de estímulo à produção:

"A exigência de regras claras é uma forma de impossibilitar a discriminação dos empregados e de alcançar a própria finalidade do instituto criado. Se o objetivo é justamente estimular a produtividade dos empregados, nada mais correto do que se exigir que estes tenham conhecimento das regras do

benefício proposto, pois, se assim não fosse, não seria possível a promoção de um esforço adicional para alcançar a meta estabelecida, e o programa seria apenas for de remuneração disfarçada" (Kertzman, Ivan e Cirino, Sinésio. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados, 1ª ed., 2007, Editora Juspodivm, Salvador/BA, pág. 127)

Como se percebe, a lei impõe regras para a implantação de plano de Participação nos Lucros ou Resultados, não se podendo conceber um acordo onde se estabelece um valor fixo para todos os empregados, indiscriminadamente, trazendo benefícios somente para uma das partes. Na verdade, vai-se estar criando benefício com caráter de gratificação, gerando mais custos para as empresas e desvirtuando os objetivos da lei.

Mas não se revela suficiente haver acordo entre as partes. É fundamental que o acordo celebrado seja cumprido. O pagamento de PLR efetuado em termos diversos do acordado produz os mesmos efeitos do acordo inexistente.

Cumpre mais uma vez destacar, dado à exegese restritiva exigida pelo CTN, que somente serão extirpadas da base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas pagas sob o rótulo de participação nos lucros e resultados (PLR) que forem pagas ou creditadas em estreita e inafastável consonância com a lei específica que rege o benefício em pauta. Do contrário, não. Serão qualificadas como Salário de Contribuição.

No caso vertente, a Autoridade Lançadora constatou que, para alguns segurados, o PLR não foi calculado em conformidade com as regras estabelecidas no Acordo Coletivo, conforme registrado na Planilha a fls. 22/23. Nos casos em que índice calculado conforme regras do acordo (TOTAL CALC) revelou diferente do índice utilizado no pagamento (TOTAL PAGO), a fiscalização considerou tal valor pago como parcela integrante do salário de contribuição, eis que paga em desacordo com os mandamentos legais.

Reporta também o auditor notificante não haverem sido apresentadas as avaliações individuais de julho a dezembro/2003, que possibilitassem analisar os cálculos da PLR paga em janeiro/2004. Aduz que o aditivo foi firmado em 15 de outubro de 2003, durante o período de avaliação, alterando condições previamente estabelecidas, em desacordo com a legislação que prevê que as regras devem ser estipuladas previamente. Por estes motivos os valores da participação nos resultados, pagos na competência janeiro/2004, foram igualmente considerados como base de cálculo do salário de contribuição por terem sido pagos em desacordo com a legislação.

Relata a fiscalização que o Acordo Coletivo referente ao 1º e 2º Semestres de 2003 previa um acréscimo de 20% sobre valor estipulado para o empregado que conseguisse obter 100 % de aproveitamento nos três indicadores do programa. Transcorrido cerca de 80% do período vigência, Termo Aditivo ao Acordo promoveu significativa modificação, passando a ter direito ao citado *plus* de 20% aquele que obtivesse 100% de aproveitamento em dois indicadores, sendo obrigatoriamente um deles, a avaliação objetiva e mensal feita pelo superior hierárquico.

Ora, os princípios da transparência, da eficiência produtiva e da integração capital-trabalho impõem que "*metas, critérios e condições*" sejam pactuados de forma prévia, de modo que os trabalhadores tenham a exata ciência do esforço a ser despendido para o alcance do direito pretendido. Isso porque um acordo somente justifica e atinge seus objetivos quando todas as partes envolvidas possam, de alguma forma, se beneficiar de seus termos. Por tal razão, qualquer Plano de Participação nos Lucros ou Resultados tem que ser meticulosamente planejado de forma que empresas e empregados possam tirar proveito sinalógico, não se admitindo que somente uma das partes obtenha vantagens.

Para ser considerada *participação nos resultados*, o trabalhador tem que obter parcela de seu rendimento associado a uma conjugação de esforços colimando alcançar um resultado previamente accordado com a empresa e não apenas como fruto da execução de sua atividade laboral cotidiana, pois neste último caso tal verba terá, obviamente, natureza salarial.

No caso em apreciação, restou demonstrado que os parâmetros que demandariam o esforço adicional dos empregados foram modificados no encerramento do período de apuração, comprometendo o que havia sido previamente estabelecido, violando assim a regra da negociação prévia. O nível de exigência inicialmente previsto para a concessão de parte dos lucros foi significativamente reduzido de modo a se ajustar ao desempenho real do trabalhador e, assim, justificar o pagamento da "PLR".

Quanto aos pagamentos efetuados em 07/2004, referentes ao período de apuração de 01 a 06/2004, o Relatório Fiscal destacou a fls. 27/30 que o Recorrente inicialmente apresentou relação em que constavam os empregados, seus salários, sua participação nos resultados e a respectiva porcentagem em relação à remuneração, desacompanhada da necessária demonstração de como houveram por apurados os percentuais indicados.

Em 10/12/2009, a empresa apresentou as planilhas de avaliações do período de 01 a 12/2004. O cotejo entre as planilhas relativas ao período de 01/2004 a 06/2004 e as respectivas folhas de pagamento revelou que nestes documentos não restou consignada qualquer referência aos atrasos (de horário) dos segurados beneficiados, malgrado tal circunstância consistisse em um dos parâmetros de aferição da PLR.

Como se não bastasse, a fiscalização examinando as avaliações do período em tela, visando a conferir os pagamentos efetuados em 07/2004, considerando as faltas consignadas nas folhas de pagamento, e que não constaram atrasos no período, utilizando a média aritmética das avaliações, recalculou o valor da PLR segundo os parâmetros fixados no Acordo Coletivo, chegando à conclusão de que, para diversos segurados, a PLR não observou o estabelecido no Acordo, tendo sido paga a menor, conforme planilha demonstrativa às fls. 22/23.

Diante desse quadro, nos casos em que índice calculado conforme regras do acordo (TOTAL CALC) revelou-se diferente do índice utilizado no pagamento (TOTAL PAGO) fiscalização considerou este valor pago como parcela integrante do salário de contribuição, eis que paga em desacordo com os mandamentos legais.

Ao contrário do que entende o Recorrente, a legislação tributária autoriza a autoridade fiscalizadora a examinar todos os documentos apresentados pelos contribuintes,

para a sindicância da regularidade do recolhimento das contribuições previdenciárias, como ocorreu no caso em análise.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Mas não é só, Há mais. . Se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Além disso, ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 11.941/2009).

§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Não procede o argumento da empresa de que “a ausência de descontos por atraso na folha de pagamentos não autoriza o Fisco a presumir ausência de atrasos, uma vez que inexiste qualquer determinação legal que obrigue o empregador a descontar atrasos ou ausências do salário de seus empregados”. A presunção em tela é jurídica, e não fática, e diz respeito, tão somente, aos efeitos de tal presunção nas obrigações assentadas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

O art. 32, I da Lei nº 8.212/91 determina, expressamente, como obrigação acessória da empresa a elaborar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

O §9º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 determina que a folha de pagamento deve destacar as parcelas integrantes e não integrantes do Salário de Contribuição e os descontos legais.

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, empresário, trabalhador autônomo ou a este equiparado, e demais pessoas físicas;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

Assim, se não consta na folha de pagamento qualquer menção a atrasos, decorre que, por presunção jurídica para fins de exclusivamente tributários, que tais atrasos não existiram no mundo jurídico, não podendo produzir, pois, quaisquer efeitos. Tal presunção, por óbvio, ostenta natureza relativa, admitindo a toda saber prova em contrário, a qual não foi produzida pelo Recorrente.

Não se mostra demasiado enaltecer que o fiel registro das informações remuneratórias e os descontos legais nas folhas de pagamento não figura como mera faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Não se deve perder de vista, igualmente, que as folhas de pagamento equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir:
(Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

3.1.4. DOS PLANOS DE SAÚDE.

De acordo com o Relatório Fiscal, o Recorrente, apesar de intimado, não forneceu a relação dos beneficiários dos planos de saúde. Tendo em vista a sua não identificação nas folhas de pagamento, não foi possível verificar se o referido plano era extensivo a todos os empregados e dirigentes, e se nas mesmas condições. Dessa forma, procedeu a fiscalização ao lançamento de tais valores extraídos da conta Assistência Médica (4.1.2.01.0011).

Alega o Recorrente em sede de recurso que o Contrato de Seguro Grupal de Assistência à Saúde firmado entre a Recorrente e a Sul América Aetna Seguros e Previdência S.A. ("Sul América"), a fls. 410/434, traria disposição expressa de que o plano cobriria todos os funcionários da Recorrente, condição que atenderia, ao seu entender, ao requisito imposto pela legislação previdenciária para a desvinculação dos valores pagos a esse título do salário de contribuição.

Traz ainda como meio de prova fotocópias não autenticadas de declarações emitidas pela Sul América Aetna Seguros e Previdência S/A informando o período de

permanência de segurados empregados da empresa, a espécie do plano contratado e eventuais dependentes.

Ocorre que tais elementos de prova são se revelaram suficientes para demonstrar que o plano era extensível a todos os funcionários e dirigentes da empresa.

De plano, compulsando o contrato, não logramos localizar a cláusula que estipule ser o plano extensível todos os empregados. Reza o objeto do contrato *ipsis litteris*:

“Respeitadas as limitações dos serviços cobertos (item 4), os não cobertos pelo seguro (item 5) e todas as demais condições gerais e particulares deste contrato, este seguro tem por objeto garantir ao segurado, para cada evento, o reembolso de despesas médicas e/ou hospitalares, de acordo com o plano de seguro contratado, efetuadas com o seu tratamento ou de seus dependentes incluídos no seguro, junto a médico ou estabelecimento médico de sua livre escolha, no Brasil ou no exterior, em razão de doença, acidente pessoal ou gravidez”.

Por outro lado, para que tal verba seja desonerada da exação em debate, é condição *sine qua non* que a cobertura do plano abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art. 28.

(...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

(...)

q) o valor relativo a assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528/97)

Compulsando os autos, no entanto, verificamos que dentre as declarações emitidas pela Sul América Aetna Seguros e Previdência S.A., a fls. 435/483, não obtivemos sucesso em localizar uma única declaração que se refira a sócio da empresa recorrente. Dentre as inumeráveis conclusões passíveis de serem extraídas desse fato, podemos citar que os sócios não prezam pela sua saúde ou, ainda, que a empresa disponibiliza um plano diferenciado para os seus dirigentes. Verificamos, estatisticamente, ser essa a situação fática mais facilmente encontrada no mundo real, o que não significa, de modo algum, ser essa a situação da empresa recorrente.

O fato concreto é o seguinte: A empresa apesar de intimada não forneceu à fiscalização a relação dos beneficiários do plano, omissão essa que impediu o auditor fiscal de

verificar se o plano era extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa e o compeliu a lançar, de ofício a importância reputada devida, transferindo para os ombros do Recorrente o ônus da prova em contrário, com fulcro no permissivo tatuado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

As provas acostadas aos autos, conforme há pouco elucidado, não se mostraram suficientes para comprovar que o mesmo plano se encontrava disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não logrando assim o Recorrente se desincumbir do *onus probandi* que lhe era contrário e, por consequência, ilidir o lançamento que ora se opera.

Estando, portanto, as verbas debatidas nos tópicos precedentes, inseridas no campo de incidência do conceito de remuneração, inexistindo dispensa legal específica da tributação ora em debate, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

3.2. DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

Argumenta o Recorrente que não haveria responsabilidade dos sócios indicados no relatório de vínculos.

O apelo clamado não merece seguimento.

Cumpre neste comenos esclarecer que a responsabilidade pelas obrigações decorrentes do vertente Auto de Infração é da empresa, não dos diretores arrolados no relatório intitulado "CO-RESPONSÁVEIS", não integrando estes o polo passivo da autuação.

O anexo "Relação de Co-responsáveis - CORESP", a fl. 19, possui apenas caráter informativo, prestando-se como mero subsídio à Procuradoria, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, nas estritas hipóteses em que vingue configurada a responsabilidade pessoal de terceiros pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos estatuídos no inciso III do art. 135 do CTN.

Nesse sentido, o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispõe que, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações elencadas a seguir:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios, com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

De acordo com a citada Portaria, para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Cumpre ressaltar, por relevante, que a atividade fiscal tem caráter plenamente vinculado, característica que impinge ao Auditor Fiscal a atenção aos procedimentos de fiscalização fixados na legislação tributária. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, vigente por ocasião da lavratura do Auto de Infração em tela, assim dispõe:

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(..)

X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação";

Cumpre ressaltar, por relevante, que a atividade fiscal tem caráter plenamente vinculado, característica que impinge ao Auditor Fiscal a atenção aos procedimentos de fiscalização fixados na legislação tributária. Nesse sentido, a Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003, vigente por ocasião da lavratura Notificação Fiscal em tela, assim dispõe:

Instrução Normativa INSS/DC nº100, de 18 de dezembro de 2003

Art. 688. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(..)

X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação";

Avulta, portanto, que a atuação do auditor fiscal notificante, no que tange à constituição da Relação de Corresponsáveis – CORESP, não se encontra impregnada de qualquer discricionariedade nem, tampouco, ilegalidade. Ela decorre, pura e simplesmente, da natureza vinculada do seu atuar de ofício.

3.3. DA JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS

Pondera o Recorrente que existe a possibilidade de juntada de novos documentos.

E ele está coberto de razão.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o foro apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro

momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

Tem o Recorrente, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

Conforme já ressaltado no início deste tópico, razão assiste ao Recorrente ao afirmar a possibilidade de produção ulterior de provas documentais no Processo Administrativo Fiscal. Tal possibilidade, com efeito, é prevista no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, desde que seja cabalmente demonstrado, a ônus do Recorrente, a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que a prova se refira a fato ou a direito superveniente, ou ainda, que a prova se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Fora dessas três hipóteses, contudo, preclusa estará tal produção.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que a decisão de primeira instância não demanda, afim, qualquer reparo.

4.CONCLUSÃO:

Pelos motivos expostos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva