



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

Processo nº 37071.006693/2006-14
Recurso nº 247.719 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.443 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2010
Matéria CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO. ÓRGÃOS PÚBLICOS
Recorrente MUNICÍPIO DE ANTONIO PRADO - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA DE CAXIAS DO SUL / RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/2003

RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL/FATURA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÓRGÃOS PÚBLICOS.

O órgão público também se subsume no conceito de empresa para fins de retenção de contribuições previdenciárias. É responsabilidade do órgão público contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, nas condições fixadas pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91, promover a retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das respectivas notas fiscais/faturas e a recolher o montante retido, no prazo legal, em nome da empresa prestadora.

PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. 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 de 1991.

Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, I do CTN.

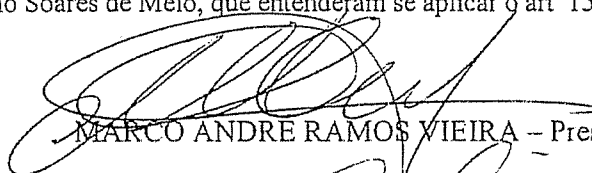
Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

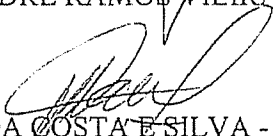
Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Adriana Sato e Leôncio Nobre de Medeiros acompanharam o relator pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Fábio Soares de Melo, que entenderam se aplicar o art. 150, parágrafo 4º do CTN.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA – Presidente


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Eduardo de Oliveira (Suplente), Adriana Sato, Arlindo da Costa e Silva, Fábio Soares de Melo, Manoel Coelho Arruda Junior e Marco André Ramos Vieira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Processo Administrativo Fiscal inaugurado pelo lançamento de contribuições previdenciárias através de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada em face do Município de Antonio Prado – Prefeitura Municipal em 12.05.2006.

A presente NFLD tem por objeto o lançamento tributário de contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, decorrentes da substituição tributária de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, apuradas mediante a aplicação da alíquota de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas referentes à prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, emitidas no período compreendido entre as competências 03/1999 e 06/2003, inclusive, as quais foram retidas mas não recolhidas pela recorrente aos cofres da Seguridade Social, conforme relatório fiscal à fls. 28/31.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o notificado apresentou impugnação a fls. 33/38.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Caxias do Sul lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 41/45, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 51/55, respaldando sua contrariedade em argumentação assim desenvolvida:

- Inexistência de responsabilidade solidária do Município.
- Prescrição quinquenal do direito de cobrança.

Ao fim, requer o recorrente a admissão do recurso voluntário, o cancelamento da NFLD respectiva, bem como o reconhecimento por parte da Fazenda Pública da inexistência de responsabilidade solidária do Município em relação ao recolhimento das contribuições previdenciárias constantes na NFLD correspondente.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA, Relator

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi validamente e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 13.10.2006, sexta-feira, conforme documento a fl. 47, iniciando-se, pois o decurso do prazo recursal na segunda-feira seguinte, diga-se, 16.10.2006. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 14 de novembro de 2006, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Superado o pressuposto temporal de admissibilidade do recurso, ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente à análise do mérito.

2. DO MÉRITO

2.1. DA SOLIDARIEDADE

O Município recorrente fundamenta sua contrariedade na inexistência de solidariedade entre o município e as empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão-de-obra pelo recolhimento das contribuições previdenciárias objeto do presente processo administrativo.

Com efeito, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, instituiu a responsabilidade solidária do contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra com o executor desses serviços pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, afastando, em qualquer caso, o instituto do benefício de ordem.

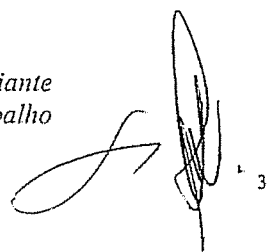
LEI nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art 31 O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem

Ocorre, no entanto, que, em 21.11.1998, foi publicada no D.O.U. a Lei nº 9.711/98, cujo artigo 23 alterou substancialmente a redação originária do art. 31 da Lei nº 8.212/91, instituindo no ordenamento jurídico pátrio o instituto da retenção de contribuições previdenciárias, assim dispondo que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deveriam reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação desses serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura.

LEI nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho



3

temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

Cumprе ressaltar que o texto legislativo pautado no citado art. 31 da Lei nº 8.212/91 emprega o vocábulo “EMPRESA” não em seu conceito econômico, mas, sim, para designar de forma genérica o sujeito passivo da obrigação tributária, na conformação definida expressamente no capítulo dedicado à caracterização dos contribuintes pelo art. 15 da própria Lei nº 8.212/91, o qual, pela relevância para o deslinde da questão, transcrevemos *ad litteris et verbis*:

LEI nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art 15 Considera-se

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional, (grifos nossos).

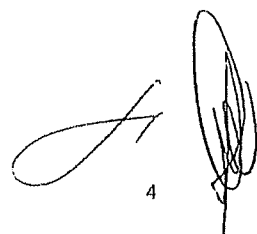
II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico

Parágrafo único Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Nessa perspectiva, não carece de elevada mestria a interpretação do texto legislativo segundo a qual a norma insculpida no precitado art. 31 tem o seu alcance estendido a todas as entidades, públicas ou privadas, compreendidas no conceito legal de empresa, para fins de custeio da seguridade social, conforme fixado no supratranscrito art. 15 do Diploma Legal ora em destaque.

Diante desse quadro, exsurge com clareza solar que, mesmos os órgãos públicos da administração direta, ao contratarem serviços a serem prestados nas condições de contorno fixadas pelo aludido art. 31 da Lei nº 8.212/91, são obrigados a promover a retenção de 11% incidente sobre do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e a recolher a importância retida, no prazo legal, em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

Cumprе destacar, por relevante, que o instituto da retenção de contribuições previdenciárias instituído pela Lei nº 9.711/98 não se consubstancia em nova contribuição social distinta daquela disciplinada originariamente pelo art. 22 da Lei nº 8.212/91, mas, sim, numa sistemática diferenciada da forma de arrecadação da referida contribuição previdenciária, na qual as empresas nos termos do art. 15 da citada lei de custeio, por substituição tributária, passam a figurar como responsáveis tributários pela arrecadação e recolhimento antecipados do tributo em tela, conforme permissivo legal estampado nos artigos 121, II c.c. 128, ambos do Código Tributário Nacional - CTN.



4

Código Tributário Nacional - CTN

CAPÍTULO IV

Sujeito Passivo

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (grifos nossos)

CAPÍTULO V

Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

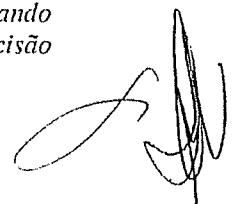
Nesse sentido consolidou-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do julgado a seguir referenciado, cuja ementa tomamos a liberdade de transcrever:

Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. ART. 31 DA LEI Nº 8 212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9 711/98.

1 A alteração que a Lei nº 8 212/91 sofreu com a edição da Lei nº 9 711/98 não criou qualquer nova contribuição sobre o faturamento, não alterou a alíquota, menos ainda a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, sendo, por conseguinte, devida a retenção do percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

2 A Lei nº 9 711/98 criou uma nova sistemática na forma de arrecadação da contribuição em debate, em que, por substituição tributária, as empresas passam a figurar como responsáveis tributárias.

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



4. *Agravo Regimental improvido* (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 629 957; STJ - 2ª Turma; Rel Min Castro Meira, DJ 21 03 2005)

A toda prova, a obrigação imposta ao recorrente não tem como fundamento jurídico, de forma alguma, a responsabilidade solidária entre tomadores e prestadores de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, mas, sim, o instituto da retenção de contribuições previdenciárias instituído pela Lei nº 9.711/98.

Nesse cenário, a recorrente figura como responsável tributário legal pelo recolhimento das contribuições previdenciárias ora constituídas.

2.2. DA PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA (sic)

No que pertine à alegação de prescrição do direito de cobrança alegada pelo recorrente, tal rogativa, tecnicamente, também se mostra improcedente. Por evidente, só há que se falar em *prescrição do direito de cobrança* (sic) quando existe um crédito já constituído e exigível. A hipótese versada nos autos, a bem da verdade, trata do direito de constituição do crédito tributário, a toda vista, hipótese sujeita ao instituto da decadência de direito potestativo.

Considerando tratar-se de matéria de ordem pública, embora não aventada pelo recorrente em seu apelo voluntário, a questão da decadência será apreciada *ex officio*.

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".

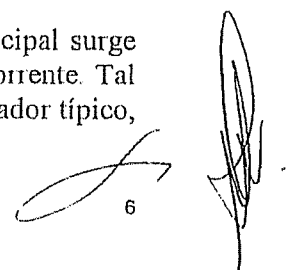
Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Art 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, depois de 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 nº 8.212/91, urgem serem seguidas às disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

2.3. DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O §1º do art. 113 do CTN dispõe que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Tal assertiva legal traz como corolário inafastável que, para cada ocorrência de fato gerador típico,



haverá o surgimento de uma obrigação tributária correspondente, a qual se manterá imaculada até que seja extinto o crédito tributário dela decorrente.

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.

Nos termos do art. 142 do CTN, o crédito tributário de titularidade da Fazenda Pública é constituído pelo lançamento tributário, assim entendido o procedimento administrativo que tem por objetivo a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária em questão e, se for o caso, 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.

Notabilizam-se obrigação e crédito tributário como vestes distintas de uma mesma nudez, nascida da mera ocorrência do fato gerador no mundo real dos fatos. O lançamento tributário, então, se nos apresenta como um divisor de águas entre a obrigação tributária e o crédito tributário: aquela, surgida imediatamente com a ocorrência do fato gerador, sujeita ao instituto da decadência, porém, inexigível juridicamente; este, nascido com os procedimentos administrativos do lançamento, exigível juridicamente mediante a ação de execução fiscal, e cuja pretensão se sujeita ao prazo prescricional fixado no art. 174 do CTN.

O lançamento tributário configura-se dessarte como o justo título do crédito tributário, assentando os contornos de formalidade e materialidade da pretensão da Fazenda Pública.

Nesse contexto, só há que se falar em crédito tributário quando já ultrapassado o procedimento administrativo do lançamento. Antes deste, verifica-se a existência, tão somente, das obrigações tributárias, inexigíveis por natureza.

O parágrafo 7º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores ora discutidos, estabelecia que o crédito da seguridade social

era constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentados pelo contribuinte.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art 33 Ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente

(...).

§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 apresentados pelo contribuinte (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10 12 97).

Ora, sendo o crédito tributário constituído exclusivamente pelo lançamento, fácil é concluir que o lançamento de contribuições previdenciárias se dava, à época, por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentados pelo contribuinte.

Como é cediço, as contribuições previdenciárias são espécies de tributos lançados por homologação, nos termos do art. 150 do CTN. Registre-se que na redação desse dispositivo legal, o legislador foi bastante técnico, diferenciando perfeitamente o crédito tributário (§§ 1º e 4º) da obrigação tributária (§§ 2º e 3º).

Código Tributário Nacional - CTN

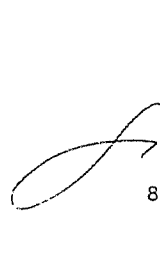
Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, 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 à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto



o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Constitui-se regra de hermenêutica jurídica a vinculação visceral existente entre os parágrafos e o *caput* de um mesmo artigo de lei. Tal regra conduz à noção de que inexistente independência entre esses elementos integrantes de um mesmo dispositivo legal, ou seja, as disposições contidas nos parágrafos têm que ser interpretadas em consonância com as determinações enclausuradas no respectivo *caput*.

O lançamento tributário, à luz do art. 142 do CTN, é uma competência privativa (não exclusiva) da autoridade administrativa. Para que ele ocorra, portanto, é necessário que a autoridade administrativa competente o execute diretamente ou, que pelo menos, nas hipóteses previstas em lei, o homologue, isto é, o ratifique, o reconheça juridicamente como legítimo.

Nos exatos termos do *caput* do art. 150 do CTN, 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 se refere o *caput* do citado art. 150? Não resta dúvida que a atividade a que se refere o *caput* do indigitado dispositivo legal consiste na antecipação do pagamento do tributo correspondente, haja vista tratar-se da única ação a cargo do obrigado previsto no texto legal ora em estudo.

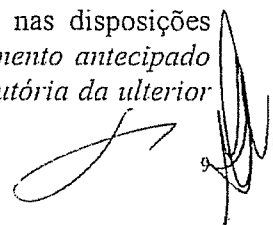
Na escultura jurídica talhada no art. 150 do CTN, erguem-se como elementos essenciais a figurarem obrigatoriamente nos lançamentos por homologação: a) O pagamento antecipado do tributo devido; e b) A homologação desse lançamento, por parte da autoridade administrativa competente. A ausência de qualquer 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.

O entendimento acima exarado encontra amparo também nas disposições presentes no parágrafo primeiro do mesmo artigo, o qual reza que “*o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior*”



homologação ao lançamento". Ou seja, se não houver homologação do lançamento, a extinção do crédito se resolve, isto é, o crédito tributário não poderá ser considerado legalmente extinto.

Por outro lado, havendo o decurso do prazo legal, dar-se-á a homologação do lançamento e, por consequência direta, a extinção do crédito tributário. No entanto, se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tal homologação igualmente não ocorrerá e, da mesma forma, não se verificará a extinção do crédito em relevo.

A homologação, como visto acima, pode ser expressa ou tácita. Mas o pagamento antecipado do tributo devido será sempre necessário.

Na hipótese de os fatos geradores terem sido declarados ao fisco, v.g. através da entrega de GFIP, porém o valor relativo ao tributo devido não ser pago no prazo previsto na legislação, não incorrerá hipótese de lançamento por homologação, eis que inobservado o requisito essencial do pagamento antecipado. Nesse caso específico, se dará a constituição do crédito tributário correspondente aos fatos geradores declarados na GFIP, na forma descrita no §7º do art. 33 c.c. art. 32, §2º ambos da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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 11.941/2009)

(..)

§ 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.

Art 33

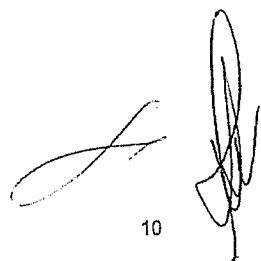
(..)

§ 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 11.941/2009)

Nessa situação, estando o crédito tributário constituído tão só pela entrega eficaz da GFIP, não havendo o pagamento do tributo devido, passa a correr contra a Fazenda Pública o prazo prescricional de que trata o art. 174 do CTN para que seja ajuizada a competente ação de execução fiscal, consoante o trâmite fixado na Lei nº 6.830/80.

Código Tributário Nacional - CTN

Art 174 A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.



Conforme já salientado alhures, para cada ocorrência de fato gerador típico há o surgimento de uma obrigação tributária correspondente, a qual se mantém inalterada até que seja extinto o crédito tributário dela decorrente. Nessa esteira, se acaso algum fato gerador praticado pelo sujeito passivo não estiver compreendido em um lançamento tributário, a obrigação tributária a ele correspondente não se converterá em crédito tributário, ou seja, não haverá lançamento, não havendo que se falar, pois em lançamento por homologação para os fatos geradores omissos.

Não se deve olvidar que o §2º do ora estudado art. 150 também dispõe que 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. De outro eito, informa o §3º do mesmo dispositivo legal que qualquer ato praticado pelo sujeito passivo ou por terceiro anterior à homologação, visando à extinção total ou parcial do crédito, serão considerados na apuração do saldo porventura devido.

Nesse diapasão, revela-se que, nos casos de lançamento por homologação, o crédito tributário (ou seja, o produto do lançamento tributário) pode ser extinto de duas maneiras:

- a) Pelo pagamento antecipado do montante de tributo devido conjugado com a homologação expressa por parte da autoridade competente. (art. 150, §1º do CTN);
- b) Pelo pagamento antecipado do montante de tributo devido e, conjuntamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados da data de ocorrência do fato gerador, nos casos em que não houver homologação expressa por parte da fazenda pública, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, §1º do CTN).

2.3.1 DA DECADÊNCIA

O inciso I do art. 173 do CTN estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Esta é a regra geral da decadência do direito que dispõe a Fazenda Pública de promover o lançamento tributário relativo às obrigações tributárias ainda não extintas.

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.

Conforme já destacado anteriormente, as contribuições previdenciárias são espécies de tributos sujeitas a lançamento por homologação. No caso específico das contribuições sociais previdenciárias a cargo dos segurados empregados e da empresa a que se referem respectivamente os artigos 20 e 22 da Lei nº 8.212/91, a empresa, nos moldes entalhados no art. 15 deste mesmo Diploma Legal, é obrigada a prestar ao fisco declaração formal contendo todos os dados relacionados a fatos geradores, bases de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, conforme estatuído no art. 32, IV da citada Lei de Custeio da Seguridade Social. Tal declaração, nos efeitos apontados no §2º desse mesmo dispositivo legal, constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário correspondente.

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 27 de maio 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 (Redação dada pela Lei nº 11 941, de 27 de maio de 2009).

Deflui da conjugação das normas inscritas no art. 142 do CTN e nos artigos 32, IV e §2º e 33, §7º ambos da Lei nº 8.212/91, que a entrega à Fazenda Pública da declaração de que trata o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, *in casu*, a Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, por constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores nela declarados, consubstancia-se no próprio lançamento tributário relativo a esses mesmos fatos geradores, na modalidade por homologação.

Nessa situação ora descrita, o pagamento integral do tributo calculado pelo Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - SEFIP extingue o crédito e as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores declarados (Art. 150, §1º do CTN). Da mesma forma, o decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores também se constitui causa extintiva do crédito e das obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores constantes na GFIP (art. 150, §4º do CTN).

No quadro desenhado acima, os fatos geradores não declarados na GFIP, malgrado tenham dado origem às obrigações tributárias correspondentes, estas não se convolveram em crédito tributário, em razão da inocorrência do necessário e indispensável lançamento tributário. Logo, em relação aos fatos geradores não declarados na GFIP, não há qualquer lançamento a se sujeitar à homologação, nem tampouco crédito tributário constituído. Contudo, conforme já demonstrado, a obrigação tributária permanece viva, podendo a qualquer momento convolar-se no crédito tributário correspondente, enquanto não caducar o direito da fazenda Pública de promover o lançamento (art. 173, I do CTN).

Note-se que a obrigação tributária só se extingue com a extinção do crédito tributário correspondente. Registre-se que o art. 156 do CTN apenas elenca causas de extinção do crédito tributário, nunca da obrigação tributária.

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

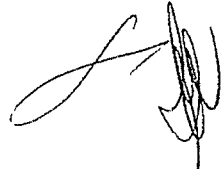
XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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.

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, sob cuja égide ocorreram os fatos ora em julgamento, 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 convoladas pelo lançamento (Art. 150, §4º c.c. art. 156, VII, *in fine*, ambos do CTN).



- c) Em relação aos fatos geradores que não foram objeto de lançamento tributário, a fazenda pública dispõe do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN para a constituição do crédito tributário correspondente, eis que a obrigação tributária permanece viva.
- d) No que se refere aos fatos geradores declarados, sem o correspondente pagamento antecipado do tributo devido, passa a correr contra a fazenda Pública o prazo de prescrição prevista no art. 174 do CTN para que seja ajuizada a respectiva ação de execução fiscal.

Na hipótese vertida nos autos, o lançamento tributário foi efetuado em 12 de maio de 2006, mediante a lavratura de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. Em virtude da inoccorrência de pagamento antecipado referente aos valores objeto da discutida NFLD, conforme informado no relatório fiscal, não se sujeita o caso em julgamento às hipóteses previstas no art. 150 do CTN. Dessarte, restando viva a obrigação tributária principal *sub examine*, mantém-se operante o direito da Fazenda Pública de promover a constituição do crédito tributário cuja obrigação tributária correspondente ainda não tenha sido alcançada pela decadência, nos termos estampados no art. 173, I do CTN.

Pelo exposto, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos na competência novembro de 2000 e nas competências anteriores a esta, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário a elas correspondente.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídos todos os lançamentos relativos aos valores de retenção destacados nas notas fiscais/faturas emitidas na competência novembro de 2000 e nas competências anteriores a esta.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de março de 2010


ARLINDO DA COSTA E SILVA – Relator