



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

Processo nº 37071.006694/2006-69
Recurso nº 247.713 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.444 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2010
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente MUNICÍPIO DE ANTÔNIO PRADO - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA DE CAXIAS DOS SUL/ RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/03/2006

MEMBRO DO CONSELHO TUTELAR MUNICIPAL; CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O membro do Conselho Tutelar Municipal, se remunerado, é classificado como segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual.

COOPERATIVA DE TRABALHO; RESPONSABILIDADE DIRETA DO TOMADOR. O contribuinte da contribuição social prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 é a empresa tomadora do serviço, não a cooperativa de trabalho.

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 das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, conforme especificado no Relatório Fiscal a fls. 72/75:

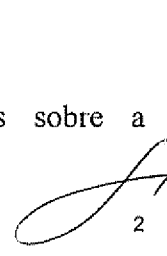
- Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços – Art. 22. III da Lei nº 8.212/91.
- Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho – Art. 22. IV da Lei nº 8.212/91.

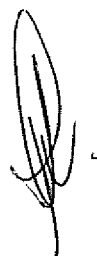
Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o notificado apresentou impugnação a fls. 99/104.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Caxias do Sul lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 110/115, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 120/126, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Inexistência de responsabilidade solidária do Município.
- Ausência de incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos membros dos conselhos tutelares.


2



- 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 valida 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 a serem abordadas, 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 de mão-de-obra pelo recolhimento das contribuições previdenciárias objeto do presente processo administrativo, forte no argumento de que o fisco deveria, primeiramente, esgotar todos os meios administrativos e judiciais para a cobrança direta das empresas citadas no lançamento tributário, e não pretender efetuar tal cobrança de forma direta ao Município. Alega que a responsabilidade do Município não é solidária, mas, no máximo, subsidiária.

Como ponto de partida para a análise meritória do caso *sub examine*, havemos que nos reportar ao conceito de *EMPRESA* para fins de custeio da seguridade social. A Lei Orgânica da Seguridade Social - LOSS 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

CAPÍTULO I DOS CONTRIBUINTES

(...)

Seção II



Da Empresa e do Empregador Doméstico

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. Dessarte, as disposições legais encartadas na Lei nº 8.212/91 são aplicáveis, indistintamente, às empresas em geral bem como aos órgãos públicos, ressalvadas as hipóteses excepcionais quando expressamente especificadas em lei.

Em 26 de novembro de 1999, a lei nº 9.876/99 fez introduzir o inciso IV no art. 22 da Lei nº 8.212/91, instituindo uma contribuição social, à alíquota de 15%, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

LEI nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: ⁶

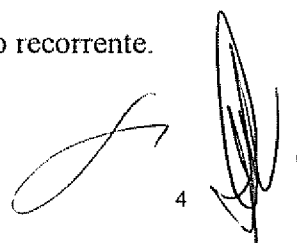
(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Impossível não perceber que a contribuição criada pela Lei nº 9.876/99 não foi instituída a cargo da cooperativa que presta o serviço, mas, sim, diretamente à empresa contratante, aqui incluídos os órgãos públicos, por força do disposto no art. 15, I da Lei nº 8.212/91, conforme já abordado anteriormente.

A toda vista, inexistente qualquer solidariedade, nem tampouco subsidiariedade, entre o Município Contratante e a cooperativa de trabalho contratada. O sujeito passivo dessa exação é a própria pessoa jurídica contratante, e não aquela contratada. A responsabilidade pelo recolhimento da contribuição social prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 é direta do contratante – este, o contribuinte –, e não solidária com o contratado.

Por essas razões, não merece guarida a alegação formulada pelo recorrente.



4

2.2. DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS MEMBROS DOS CONSELHOS TUTELARES

Revela-se impossível ao legislador positivizar num texto legal todas as hipóteses de abrangência de uma determinada lei. Por essa razão, vale-se o legislador ordinário do princípio da abstração, fundado no qual faz-se consolidar no texto da regra matriz o princípio norteador da norma que se pretende introduzir no ordenamento jurídico, cabendo ao operador do Direito, conforme o caso concreto que se lhe apresente, empregando as regras de hermenêutica disponíveis e aplicáveis à hipótese, operar a *exegese* da norma positivada e dela extrair o conteúdo e o alcance, deduzindo ao fim se há ou não eventual subsunção do fato *in concreto* à regra-tipo assentada na lei.

O regime legal que subordina o *thema iudicandum* resta positivado no art. 12 da Lei nº 8.212/91, o qual dispõe sobre os segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

Dado à extrema complexidade do universo de atividades econômicas exploradas hodiernamente pela sociedade, torna-se cada vez mais difícil para o legislador individualizar e consignar de forma exaustiva no texto legal cada uma dessas atividades de forma unívoca. Nesse diapasão, o legislador optou, na conceituação genérica e abstrata dos segurados do RGPS, por classificá-los em diversas categorias distintas, seguindo traços característicos e diferenciadores de cada uma delas, conforme sedimentado nos incisos I a VII do citado art. 12 da Lei nº 8.212/91.

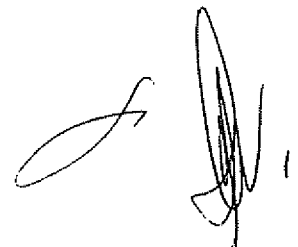
Avulta, como pedra de toque para a caracterização de uma pessoa física como segurado obrigatório do RGPS, o exercício de uma atividade remunerada, seja em caráter contínuo, como se dá, por exemplo, nos casos dos segurados empregados, conforme previsão assentada na alínea 'a' do Inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91, seja em caráter eventual, como decorre, a título ilustrativo, com os contribuintes individuais na hipótese descrita no alínea 'g' do inciso V do art. 22 desse mesmo Diploma Legal.

Nessa perspectiva, exsurge como regra matriz para a qualificação de uma pessoa física como segurado obrigatório da previdência social, e por conseguinte, a sujeição dos atores envolvidos aos comandos inscritos na Lei de Custeio da Seguridade Social, o exercício de qualquer atividade remunerada, como bem disciplina o art. 4º da Instrução Normativa MPS/SRP Nº 3, de 14 de julho de 2005, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Instrução Normativa MPS/SRP Nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 4º Segurado obrigatório é a pessoa física que exerce atividade remunerada abrangida pelo Regime Geral de Previdência Social - RGPS na qualidade de:

- I - empregado;*
- II - trabalhador avulso;*
- III - empregado doméstico;*
- IV - contribuinte individual;*
- V - segurado especial.*



Nesse contexto, toda a pessoa física que exercer atividade remunerada não abrangida por regime próprio de previdência social, será considerada perante a Seguridade Social como segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social.

Conferindo contornos mais elucidadores, o inciso XXXIII do art. 9º dessa mesma Instrução Normativa estabelece a obrigatoriedade de contribuir para o custeio da Seguridade Social, na qualidade de contribuinte individual, do membro do conselho tutelar Municipal, quando remunerado.

Instrução Normativa MPS/SRP Nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 9º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual.

XXXIII - o membro do conselho tutelar de que trata o art. 132, da Lei nº 8 069, de 1990, quando remunerado, (grifos nossos)

Tal entendimento acerca da matéria foi eficazmente comunicado ao recorrente no Ofício-Circular nº 19.422/40/2001, cópia anexada, por ele próprio, a fls. 105/107, cujos itens 3 a 8 dispõem que, se o Conselheiro Tutelar Municipal, nessa qualidade, perceber remuneração pelo desempenho de sua função, será enquadrado como contribuinte individual, nos termos fixados no art. 12, V, 'g' da Lei nº 8.212/91, sendo em consequência devida a contribuição patronal a cargo do município à razão de 20% incidente sobre a remuneração paga.

Não procede juridicamente, portanto, a insurgência manifestada pelo recorrente contra a parcela do lançamento em apreço referente às contribuições patronais incidentes sobre a remuneração paga aos conselheiros tutelares municipais.

2.3. 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.

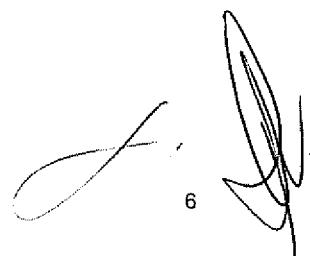
Considerando tratar-se de matéria de ordem pública, embora não aventada pelo recorrente em seu apelo voluntário, a questão da decadência será apreciada *ex officio*.

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, 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 nº 8.212, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

2.3.1. 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.

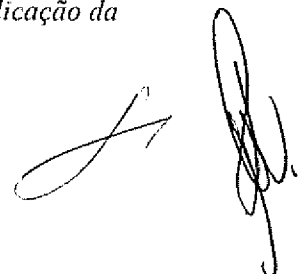
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 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 proposição da 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 o procedimento administrativo 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, da obrigação tributária, inexigível 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 apresentado 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.

(...)

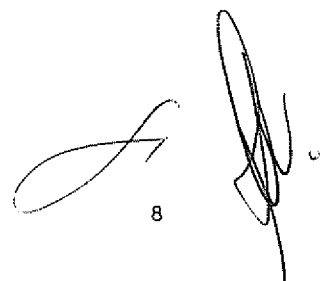
§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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 apresentado 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 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.

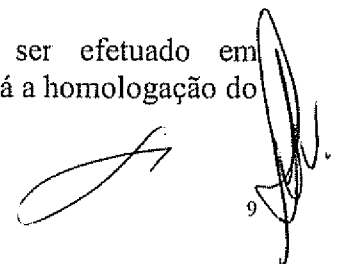
Constitui-se regra de hermenêutica jurídica a vinculação visceral existente entre os parágrafos e o *caput* de um mesmo artigo de lei. Tal regra conduz à noção de que inexistente independência entre esses elementos integrantes de um mesmo dispositivo legal, ou seja, as disposições contidas nos parágrafos 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, o reconheça.

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 prevista 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:



9

- 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:

(...)

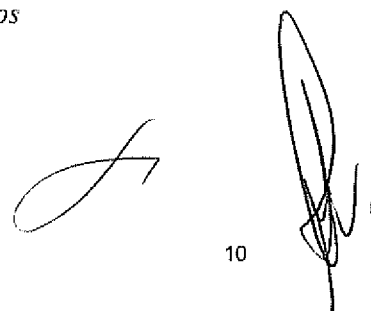
IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações 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.

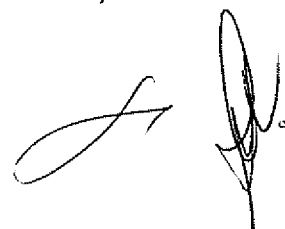
Nesse diapasão, revela-se que, nos casos de lançamento por homologação, o crédito tributário (ou seja, o produto do lançamento tributário) pode ser extinto de duas maneiras:

- 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).

2.3.2. 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 convalidadas 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 previsto 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.

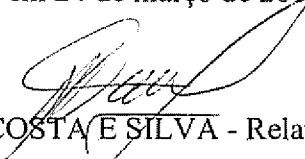
Pelo exposto, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos na competência novembro de 2000 e nas competências anteriores a esta, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário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