

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

CHEDE DOMINGOS SUAIDEN

A DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NO ÂMBITO
DAS EXECUÇÕES INSTAURADAS PELA JUSTIÇA DO TRABALHO

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO/SP

2010

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

CHEDE DOMINGOS SUAIDEN

**A DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NO ÂMBITO
DAS EXECUÇÕES INSTAURADAS PELA JUSTIÇA DO TRABALHO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito das Relações Sociais: Direito Previdenciário, sob a orientação do Professor Doutor Wagner Balera.

SÃO PAULO/SP

2010

BANCA EXAMINADORA

*Dedico este trabalho ao meu falecido avô,
por quem tenho eterna admiração e à minha
mãe Vera que nunca mediu esforços para
me ensinar o verdadeiro sentido da palavra
amor.*

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, ao meu querido tio Walter Chede, homem de imensurável conhecimento, por quem nutro, desde sempre, admiração inestimável, por ter me auxiliado, com raríssima precisão, na revisão desse trabalho.

Aos meus queridos amigos Leonardo, André, Rodrigo e Paulo, pela paciência ao longo destes anos. Nunca me desampararam.

Aos meus amigos Marcello Pedroso e Rodrigo Campos, pela compreensão de sempre e pelas construtivas discussões e colocações que me ajudaram a reforçar muitas ideias integrantes do presente trabalho.

Aos amigos que descobri no mestrado, Marcelino e Theodoro, por terem compartilhado das dificuldades e dos sucessos durante toda essa longa caminhada.

Ao meu irmão Ceme, pelo amor incondicional de sempre.

Especialmente ao meu orientador, estimado Professor Wagner Balera, pelas preciosas lições de cada aula, apoio e incentivo ao estudo jurídico.

Por fim, agradeço a todos meus amigos que, de forma direta ou indireta, concorreram para que eu conseguisse chegar até aqui.

RESUMO

São grandes os debates em torno da aplicação da decadência tributária sobre as contribuições previdenciárias quando executadas no âmbito da Justiça do Trabalho.

Muitas vezes, com base no argumento de resguardar o próprio Sistema de Proteção Social, a segurança jurídica é posta em segundo plano.

Como se poderá observar neste trabalho, o referido problema acaba por criar mais insegurança a todos os cidadãos, à medida que os fins são superestimados em detrimento dos meios criados com mecanismos de freios e contrapesos, no sentido de permitir o conhecimento prévio das regras que irão reger as relações sociais.

Especialmente no âmbito do Direito Tributário, deve-se maior respeito às diretrizes estabelecidas pelo Poder Constituinte, sob pena de transformarmos nosso ordenamento jurídico em mero sistema jurídico de fachada.

Neste estudo, objetiva-se identificar quais são os princípios e as regras constitucionais e infraconstitucionais que regulam o instituto da decadência das contribuições previdenciárias, verificando, ainda, se há alterações das regras quando da execução das referidas contribuições no bojo de ação trabalhista. E, para tanto, será necessária uma análise minuciosa de diversas normas jurídicas.

Busca-se compreender as limitações constitucionais do próprio Estado quando confrontado com as limitações impostas pelo Poder Constituinte.

Pesquisar-se-á na legislação pertinente quais são os veículos jurídicos que têm a capacidade de introduzir normas relativas à decadência das contribuições previdenciárias, bem como se houve por parte do legislador infraconstitucional a afronta de tais orientações por meio da criação de leis inconstitucionais, a pretexto da proteção da arrecadação destinada ao Custeio da Previdência Social. No final, será apresentada a conclusão do estudo, demonstrando como deve ser realizada a aplicação da decadência das contribuições previdenciárias, mesmo quando executadas pela Justiça do Trabalho, e se o legislador brasileiro está atento a tal fato.

Palavras-chave: Decadência Tributária, Justiça do Trabalho, Segurança Jurídica, Contribuições Previdenciárias, Sistema de Seguridade Social.

ABSTRACT

Many discussions are held about the statute of limitations on the collection of social security contributions when it is executed in the sphere of the Labor Courts.

Often, based on the argument that the Social Protection System itself should be safeguarded, the juridical safety is relegated to second place.

As this paper will show, said issue creates more unsafety to all citizens to the extent that the end is overestimated to the detriment of the means created with mechanisms of checks and balances to allow previous knowledge of the rules that will govern the social relations.

Especially within the context of the Tax Law, the guidelines laid down by the Constituent Power must be carefully followed otherwise we may turn our legal system into a make-believe legal system.

The purpose of this study lies in identifying the rules in the Constitution and in the ordinary law that govern the principle of the statute of limitations and further, if such rules change where such contributions are executed in the context of labor claims. To this end, an in-depth analysis is required.

We intend to understand the constitutional limitation of the State itself when confronted with the limitations imposed by the Constituent Power.

The pertinent legislation will be searched for the proper juridical vehicles able to introduce rules for the statute of limitations on the social security contributions, and any affront to said instructions by the lawmaker, should any unconstitutional law have been created on the pretext of protecting the collection of such contributions to finance the Social Security. At the end, the conclusion will demonstrate how the statute of limitations on social security contributions should be applied even where they are executed by the Labor Courts and indicate if the Brazilian lawmaker is alert to said fact.

Key Words: Statute of Limitations on Taxes, Labor Courts, Juridical Safety, Social Security Contributions, Social Security System.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 SISTEMA DE SEGURIDADE SOCIAL	11
2.1 A Seguridade Social	11
2.2 A Saúde	13
2.3 A Assistência Social	15
2.4 A Previdência Social	17
2.4.1 Evolução Histórica da Previdência Social	17
2.4.1.1 No Mundo	17
2.4.1.2 No Brasil	19
2.4.2 A Previdência Social na Constituição de 1988	21
2.4.3 Finalidades	23
2.4.4 Princípios da Seguridade Social	24
3 AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	27
3.1 A Natureza Jurídica das Contribuições Previdenciárias	27
3.2 Contribuições Previdenciárias, Princípios Constitucionais e	
a Segurança Jurídica.....	32
3.2.1 A Segurança Jurídica	33
3.2.2 Princípios Constitucionais	35
3.2.3 Características dos Princípios Constitucionais	37
3.2.4 O Princípio da Segurança Jurídica	41
3.2.5 A Localização do Princípio da Segurança Jurídica na Constituição	

Federal de 1988	47
3.2.6 A Segurança Jurídica e os Princípios Constitucionais	52
3.2.7 O Princípio da Segurança Jurídica no Sistema Constitucional Tributário..	59
3.2.8 Princípios Constitucionais aplicáveis às Contribuições Previdenciárias.....	64
4 A DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	70
4.1 A Decadência.....	70
4.2 Decadência no Direito Tributário	73
4.3 Obrigação Tributária e Crédito Tributário	75
4.4 O Lançamento Tributário	78
4.4.1 Lançamento por Declaração	83
4.4.2 Lançamento de Ofício	83
4.4.3 Lançamento por Homologação	85
4.5 Prazo decadencial do Lançamento Tributário	89
4.5.1 Artigo 173, do CTN	89
4.5.2 Artigo 150, parágrafo 4º, do CTN	91
5 A EXECUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PELA JUSTIÇA DO TRABALHO	97
5.1 Evolução histórica (razões para a alteração legislativa)	98
5.2 Delimitação das contribuições a serem executadas pela Justiça do Trabalho ..	102
5.3 Acordos	103
5.4 Sentenças Declaratórias de Vínculo	106
5.5 A constitucionalidade da alteração de competência	109
5.5.1 Princípio da Isonomia	109

5.5.2 Princípio da Separação dos Poderes	111
5.5.3 Princípio do Devido Processo Legal	114
5.6 Do procedimento de execução das contribuições previdenciárias	115
5.7 A Norma Jurídica Tributária	122
5.7.1 Hipótese de incidência	124
5.7.2 Regra Matriz de Incidência Tributária	125
5.7.3 Materialidade na hipótese de incidência (critério material)	126
5.7.4 Tempo na hipótese de incidência (critério temporal)	127
5.7.5 Espaço na hipótese de incidência (critério espacial)	128
5.7.6 Pessoaalidade na hipótese de incidência (critério pessoal)	128
5.7.7 Quantificação na hipótese de incidência (critério quantitativo)	129
5.7.8 Análise do critério temporal da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.....	129
5.8 A decadência tributária na Justiça do Trabalho	132
6 CONCLUSÃO	143
REFERÊNCIAS	148

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o escopo de analisar e demonstrar a forma de aplicação da decadência tributária das contribuições previdenciárias perante as execuções instauradas no bojo do processo trabalhista.

Inicialmente, é importante introduzir, de modo sucinto, o estudo do sistema de seguridade social, já que as contribuições previdenciárias são destinadas ao seu custeio, especificamente para a sustentação financeira dos benefícios e prestações concedidas pela Previdência Social.

Posteriormente, buscaremos definir a natureza jurídica das contribuições previdenciárias, com a finalidade de estabelecer o regime jurídico a elas aplicável.

No terceiro momento, a partir do estudo da segurança jurídica, serão verificadas todas as regras e princípios constitucionais aplicáveis a essa espécie jurídica.

Assim, será possível caminhar para o estudo da aplicação da decadência tributária com relação às contribuições previdenciárias, analisando a forma de nascimento, constituição e extinção da obrigação tributária.

Por fim, será vista a forma de aplicação da decadência das contribuições previdenciárias, perante a Justiça do Trabalho, com base nas lições doutrinárias apresentadas no decorrer do presente trabalho.

2 SISTEMA DE SEGURIDADE SOCIAL

2.1 A Seguridade Social

O Homem sempre buscou adaptar-se aos mais diversos infortúnios da vida. Alguns deles são mais frequentes na vida humana, tais como, a doença, a velhice, a fome etc.

Em razão da constante evolução da Humanidade, houve imensa transformação no formato de proteção social conferido pelo homem ao seu próximo necessitado.

A assistência prestada pelos próprios familiares foi sendo abandonada por um mecanismo dinâmico de proteção estatal, à medida que foram comprovados os males causados a toda sociedade, quando da aflição de indignidade sofrida por qualquer um de seus membros.

Foi nesse sentido que, após a revolução industrial, inseriu-se na sociedade a ideia moderna de proteção contra o estado de necessidade causado pelos inúmeros acidentes do trabalho que dizimavam os trabalhadores¹.

O intuito protetivo criado inicialmente visava a apenas manter um mínimo vital e não garantir a integralidade das prestações recebidas pelo indivíduo antes da ocorrência do fato incapacitante.

Em razão da inexistência de planejamento individual ou mesmo coletivo para o custeio de situações de necessidade, foi necessária a criação de um sistema protetor amplo e obrigatório que fosse capaz de assegurar a manutenção do indivíduo nas situações inesperadas.

1 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. 6ª ed., São Paulo: LTR, p. 19.

Portanto o instinto de sobrevivência do ser humano levou a sociedade à criação de sistema contra as privações e sofrimentos, por meio de técnicas coletivas de proteção social².

Assim, foram criados os diversos sistemas de combate à indigência, tais como, os modelos de beneficência, assistência pública, socorro mútuo, seguro social e seguridade social.

No caso da beneficência, a Igreja teve papel importante, à medida que disponibilizou recursos para auxílio aos necessitados. Tudo em virtude dos valores morais e religiosos, que obrigavam a paixão ao próximo como a si mesmo.

Já, a assistência pública clama a intervenção da coletividade em prol daqueles que se encontrem em estado de indigência, na forma de pura solidariedade social.

Os socorros mútuos, figura que já existia na Grécia antiga (conhecidas como “*éranoi*”³), traduzem-se na formação de sociedades mútuas, que concedem benefícios entre seus membros que se encontrem desamparados por infortúnios da vida.

A figura do seguro social, concepção mais moderna de proteção social, consistia em técnica de proteção coletiva, que assegurava (apenas⁴) aos trabalhadores, condições mínimas de sobrevivência, em razão de acidentes do trabalho, doença, invalidez ou morte.

Como última etapa da evolução da proteção social, nasce a seguridade social, sistema que visa a assegurar a toda a sociedade uma série de medidas públicas, capazes de atender a redução da subsistência pelo indivíduo, especialmente pela ocorrência de determinados riscos sociais, tais como, a maternidade, enfermidade, acidente do trabalho, desemprego, invalidez, velhice ou morte.

Atualmente, a seguridade social em nosso país, pelos ditames do Constituinte originário, trata-se de verdadeira rede protetiva, com abrangência nos ramos da saúde, previdência e assistência social.

2 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. p. 19.

3 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. p. 20.

⁴ Resultado da origem do seguro social, que veio ao mundo com a revolução industrial.

Tal configuração estatal está apta a enfrentar os problemas sociais, conferindo bem-estar à pessoa humana.

Incompleto estaria se não estabelecesse, também, a justiça social, que deve distribuir a riqueza nacional, de modo a erradicar a pobreza e as profundas desigualdades sociais.

Obviamente que ajustes serão necessários para que haja a suficiente proteção social a todos os cidadãos envolvidos pelo manto protetor, uma vez que os riscos sociais, certamente, irão coexistir infinitamente com a sociedade e, portanto, não há outra saída que não o aprimoramento do sistema.

2.2 A Saúde

A doença, durante as fases históricas de predomínio da religião, era tratada, em muitos casos, como castigo divino. Foi somente após a revolução industrial, quando a saúde dos trabalhadores passou a ser sinônimo de continuidade de produção, que houve alteração no tratamento da saúde⁵.

Foi assim que, pela necessidade econômica, a saúde alheia passou a ter importância social.

O conceito de saúde foi definido pela Organização Mundial de Saúde como “o estado de completo bem-estar físico, social e mental e não simplesmente a ausência de dores e enfermidades”.⁶

Atualmente, nos termos do artigo 196 da Constituição da República, a saúde é direito de todos e dever do Estado.

5 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. p. 94.

6 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. p. 94.

Portanto a inexistência de riqueza pessoal já não mais impede o acesso à rede pública de saúde, uma vez que é dever do Estado garantir a saúde a todos os seus cidadãos.

Todavia o dever do Estado não exclui o dever das pessoas, especialmente da família, das empresas e da sociedade em geral na sua asseguarção, em respeito ao princípio da subsidiariedade.

A saúde é tratada em separado da previdência social. Isso quer dizer que o Instituto Nacional do Seguro Social não interfere na organização ou administração de hospitais ou atendimentos na área da saúde.

Entretanto a saúde é parte integrante do sistema de seguridade social que deve atuar na promoção, proteção e recuperação da saúde.

No âmbito da Seguridade Social, a saúde cumpre importante atividade reparadora, não somente na dimensão individual, quando o enfoque é preventivo e reparador, mas também na dimensão coletiva, com o estabelecimento de marcos mínimos de defesa e fiscalização da saúde pública.⁷

Com a Lei nº 8.080/90, criou-se o Sistema Único de Saúde – SUS, que introduziu conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por seus órgãos e instituições públicas, federais, estaduais e municipais, da administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo poder público, sendo conferida à iniciativa privada a possibilidade de atuar em caráter supletivo.⁸

Haja vista que, com a criação do SUS, foi introduzido, como diretriz, o acesso universal e igualitário, a saúde passou a atender todas as pessoas (até mesmo estrangeiros em trânsito ou residentes no país), independentemente de serem beneficiárias da Previdência Social.

7 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. p. 94.

8 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. p. 95.

Dessa maneira, o sistema protetivo visa a garantir a todos as condições necessárias para desenvolver suas atividades e, assim, garantir uma melhor qualidade de vida.

2.3 A Assistência Social

O mecanismo de manutenção dos mínimos sociais é tratado pela assistência social.

Trata-se de direito do cidadão e dever do Estado, onde a política é não contributiva. É realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas, em geral, de pessoas consideradas pobres.

Os pobres, na acepção jurídica do termo, são aqueles que se enquadrarem no conceito de sujeito protegido, ou seja, somente serão amparados pela assistência social aqueles que não tiverem renda ou, ainda, proteção familiar para a sua própria subsistência⁹.

A Constituição Federal define os objetivos da assistência social nacional como¹⁰:

- (i) proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- (ii) o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- (iii) a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- (iv) a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
- (v) a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir

9 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. p. 102.

10 Artigo 203, da Constituição Federal.

meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme disposição da Lei.

Por meio das diretrizes estabelecidas na Constituição Federal, a assistência social deve manter a dignidade da vida humana de todos os cidadãos.

Com isso, o Estado brasileiro estará cumprindo os direitos humanos de todos, sem discriminação de qualquer natureza.

Com base na norma que regulamentou a assistência social (Lei nº 8.742/93), foram estabelecidos alguns importantes princípios, que aprimoraram a forma de atuação da assistência social.

O primeiro deles determinou a garantia da dignidade humana, a todo custo, inclusive sobrepondo as necessidades sociais à ordem econômica.

Em segundo lugar, ficou estabelecida a universalização dos direitos sociais, de modo a permitir a reintegração do necessitado à comunidade. Ou seja, nesse ponto fica claro que a assistência social deve prestar auxílio de modo a incluir o necessitado na comunidade, não se tratando, portanto, de prestação que possua características vitalícias.

Sua verdadeira finalidade é inclusão no seio da comunidade, permitindo que as demais políticas públicas alcancem o destinatário.

Haverá, todavia, prestação de forma continuada (ou vitalícia) em casos de impossibilidade de inclusão social perquirida pelo sistema de assistência.

A norma reguladora, ainda, em atenção especial ao princípio da isonomia, constitucionalmente consagrado, quebrou em pedaços qualquer forma de discriminação entre as pessoas, especialmente a histórica diferença de tratamento entre as populações urbana e rural.

É necessário, também, que haja ampla divulgação dos benefícios assistenciais, bem como a forma de acesso, de modo a permitir o resgate da cidadania¹¹.

Portanto, atualmente, uma vez gerada a necessidade social, o órgão assistente deverá fornecer ao necessitado as prestações necessárias para a manutenção da dignidade da vida humana, devendo este apenas provar o seu estado de necessidade.

2.4 A Previdência Social

A Previdência Social é o último ramo da Seguridade Social que será analisado.

Inicialmente, traz-se a evolução histórica no mundo e no Brasil desta parte do sistema de proteção brasileiro.

2.4.1 Evolução Histórica da Previdência Social

2.4.1.1 No Mundo

Na Roma antiga, já existia uma sistema de proteção aos mais necessitados, que consistia em uma forma de associação mediante contribuições de uma família, em prol de seus servos e clientes.¹²

Todavia houve real mudança na concepção do bem-estar social, especialmente a partir da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, quando a proteção ao indivíduo passou a ter conotação de direito subjetivo assegurado a todos¹³.

11 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. p. 103.

12 HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. p. 21.

13 CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*, 8ª ed., Florianópolis: Conceito Editorial, 2007, p. 34.

A revolução industrial trouxe para a sociedade a constante preocupação quanto à saúde dos cidadãos, especialmente dos trabalhadores. É neste momento histórico que se inicia a conscientização quanto à necessidade de solidariedade entre todos os participantes da sociedade.

As revoluções que eclodiram na Europa, no século XIX, tornaram imprescindível a inclusão de projetos sociais por parte de seus governos, de forma a eliminar a exploração do trabalho sem salvaguardas de proteção social.

Assim, nasce o movimento inicial rumo à Previdência Social¹⁴, com a criação de normas de proteção em relação ao trabalho, bem como pela instauração de seguro para os trabalhadores em casos de perda da renda pela incapacidade laborativa, mediante a contribuição dos empregadores.

As transformações nos modelos de proteção foram sendo ampliadas à medida que diversos pensadores exprimiam a necessidade de maior cobertura estatal relativamente aos problemas sociais impostos aos trabalhadores.

O movimento em prol da ampliação das proteções sociais já caminhava a passos largos, quando Otto von Bismarck, durante os anos de 1883 a 1889, introduziu normas assecuratórias de direitos aos trabalhadores, tais como, seguro-doença, aposentadoria e proteção a vítimas de acidentes de trabalho.

Os primeiros alertas quanto à necessidade de alteração dos modelos de proteção sobrevieram com a Primeira Guerra Mundial e com a Revolução Soviética de 1917.

Todavia foi com o final da Segunda Guerra Mundial que houve a instituição do Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*).

A concepção do Estado de Bem-Estar Social definia que todos deviam contribuir para que os necessitados pudessem ter amparo social¹⁵.

14 CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. p. 36.

15 CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. p. 38.

Antes da introdução do *Welfare State*, reinava entre os sistemas previdenciários o chamado modelo “bismarckiano” ou de capitalização¹⁶, que se referia ao sistema de capitalização onde somente patrões e empregados contribuía¹⁷, sem que houvesse a participação da sociedade como um todo.

Foi com o Relatório Beveridge, em novembro de 1942, elaborado por Sir William Henry Beveridge, que o novo conceito de seguridade social foi inserido na sociedade.

No modelo de Beveridge fica instaurado o sistema de repartição simples, onde todos contribuem para a criação de um fundo previdenciário¹⁸ destinado ao amparo de qualquer um que viesse a sofrer infortúnios da vida, que impossibilitassem o trabalho e, conseqüentemente, a obtenção de renda.

A partir da incorporação dos ideais dispersados pelos adeptos de Beveridge, houve a alteração da Constituição Federal de mais de cinquenta países, elevando-se a universalização dos direitos sociais à categoria integrante do rol de direitos fundamentais¹⁹, especialmente após a Declaração Universal dos Direitos Humanos.²⁰

Entretanto, atualmente, em virtude de problemas estruturais globais, a tendência tem sido a redução das políticas públicas de proteção social, seja através da privatização total ou parcial da previdência social, seja, ainda, pela introdução de novas regras de ordem econômica (tais como aumento das contribuições ou da idade de aposentadoria, para a concessão de benefícios previdenciários), o que tem implicado em retrocesso em matéria de proteção social.

2.4.1.2 No Brasil

Do mesmo modo que ocorreu no resto do mundo, houve lenta transição dos sistemas de proteção existentes no Brasil, que tinham natureza exclusivamente assistencialistas, para a nova fase marcada pela previdência social.

16 CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. p. 39.

17 Neste modelo, somente os trabalhadores contribuintes tinham direito às prestações previdenciárias.

18 CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. p. 41.

19 CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. p. 41.

20 Artigo 25, da Declaração Universal dos Direitos Humanos.

Antes da existência de um regime previdenciário propriamente dito²¹, o Brasil já registrava algumas formas de concessão de aposentadorias. Em 1888, o decreto nº 9.912-A, de 26 de março, já dispunha sobre a concessão de aposentadoria aos empregados dos Correios; em 1890, o Decreto nº 221, de 26 de fevereiro, estabeleceu a aposentadoria dos funcionários da Estrada de Ferro Central do Brasil; a Constituição de 1891, em seu art. 75, concedia aposentadoria por invalidez aos servidores públicos; e em 1982, a Lei nº 217, de 29 de novembro, instituiu a aposentadoria por invalidez e pensão por morte aos operários do Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro²².

O primeiro aparecimento no Brasil do modelo contributivo de previdência social nasceu com o advento da Lei Eloy Chaves (Decreto Legislativo nº 4.682, de 24.01.23), que criou as Caixas de Aposentadoria e Pensões para os empregados de empresas de estradas de ferro, mediante a contribuição destes, das empresas do ramo e do Estado.

Entretanto foi a Constituição de 1934 que utilizou pela primeira vez o termo “previdência”, não obstante ainda não tivesse sido inclusa a expressão “social”, nos termos do art. 121, §1º.

A Carta Magna de 1937 empregou o termo “seguro social”, denominação usual daquela época, embora ainda não houvesse previsão do termo “previdência social”.

Foi com a Constituição de 1967 que a expressão “previdência social” surgiu em nosso ordenamento jurídico, no art. 158, inciso XVI.

Mais adiante, o inciso XVI, do art. 165 da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, passou a prever a proteção da previdência social para determinadas contingências sociais.

Com Constituição Federal de 1988, houve a definição, nos termos do artigo 194, que a Seguridade Social se trata do gênero, do qual a Previdência Social seria espécie.

21 Não há como considerar a existência de regime previdenciário, nos modelos em que as aposentadorias são concedidas graciosamente pelo Estado, sem que haja a necessidade de contribuições por parte dos beneficiários, durante o período de atividade.

22 CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. p. 58.

2.4.2 A Previdência Social na Constituição de 1988

Atualmente, verifica-se que esse sistema de proteção tem por fim assegurar aos seus beneficiários, mediante contribuição, os meios indispensáveis de manutenção, por motivos de incapacidade, desemprego involuntário, idade avançada, tempo de serviço, encargos familiares e prisão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente.²³

Em outras palavras, a Previdência Social é o seguimento da Seguridade Social, composta de um conjunto de princípios, de regras e de instituições destinados a estabelecer um sistema de proteção social, mediante contribuição, que tem por objetivo proporcionar meios indispensáveis de subsistência ao segurado e a sua família em casos de ocorrência de determinadas contingências prevista em lei.²⁴

A Previdência Social é regida, de forma geral, pelos princípios constitucionais da universalidade da cobertura e do atendimento, da uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais, da seletividade, da distributividade na prestação dos benefícios e serviços, da irredutibilidade do valor dos benefícios, da equidade na forma de participação no custeio, da diversidade da base de financiamento, do caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, e, por fim, da regra da contrapartida.

As normas que regulam a matéria são as Leis n^os 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, que tratam das contribuições e dos benefícios da Previdência Social, e o Decreto n^o 3.048/99, que é o regulamento da Previdência Social.

Os órgãos institucionais são: o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Ministério da Previdência Social.

Ao contrário do que ocorre na assistência social ou na saúde (onde o segurado não precisa ter contribuído para ter acesso à prestação), o regime da previdência social

23 Redação do artigo 1^o da Lei 8.213/91.

24 MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social – Custeio da seguridade social*; 19^o ed. São Paulo: Atlas, 2003.

depende de recolhimentos de contribuições tanto por parte da empresa empregadora quanto por parte do próprio segurado.

E essas contribuições (previdenciárias) são o objeto central do presente estudo.

Ressalte-se, desde já, que será com os recursos advindos das contribuições previdenciárias que a Previdência Social deve assegurar prestações que possibilitem ao segurado condições (ao menos) mínimas de sobrevivência.

A Constituição Federal define o sentido do que seriam os meios indispensáveis à manutenção do segurado. Vejamos o que diz o inciso IV do art. 7º da Constituição Federal:

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

IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

Portanto, segundo a Carta Magna, são meios indispensáveis à sobrevivência: a moradia, a alimentação, a educação, a saúde, o lazer, o vestuário, a higiene e o transporte. Essas se constituem em necessidades vitais básicas que devem ser asseguradas pela Previdência Social.

De outro lado, as contingências protegidas constitucionalmente são: doença, invalidez, morte, velhice, maternidade, desemprego e a reclusão.²⁵

A previdência social, pela via da redistribuição da riqueza, visa a alcançar o bem-estar do indivíduo e da coletividade, pela prestação de benefícios (aposentadorias, etc).

O nascimento do Direito Previdenciário ocorreu quase que simultaneamente com o Direito do Trabalho, tendo objetivos semelhantes, no sentido de reduzir as

25 Artigo 201, da Constituição Federal.

desigualdades sociais, assegurando-se vida digna, especialmente²⁶, ao trabalhador, mediante a distribuição de renda.

Assim sendo, tendo como finalidade garantir a eficácia do princípio da solidariedade, a Previdência Social assegura ao trabalhador a prestação de benefícios ou serviços necessários para amparar o sujeito atingido por determinada contingência social.

Saliente-se que o sistema de Previdência Social não visa a proteger o segurado contra todas as contingências sociais, mas tão somente contra aquelas previstas nos textos normativos.

2.4.3 Finalidades

Segundo entendimento do Professor Wagner Balera, o Sistema Nacional de Seguridade Social tem como objetivo a implementação do ideal estágio de bem-estar e da justiça social, sob o ponto de vista sistemático, sendo que o legislador adotou técnicas de seguro social (previdência social) e de seguro privado (previdência complementar) para a construção desta estrutura.²⁷

A Seguridade Social é política social que adota como método a economia coletiva e, assim, a sociedade integra o conjunto necessário para atingir os objetivos do sistema mediante solidariedade social.

A solidariedade social nada mais é do que contribuição de todos em prol dos necessitados. Efetivamente, a Previdência Social é mecanismo de distribuição de renda, no intuito de solucionar o problema da necessidade social básica.

A Constituição Federal, em seu Título VIII, relativo especificamente à Ordem Social, dispõe o Sistema Nacional de Seguridade Social como conjunto integrado de ações de

26 A previdência social brasileira permite a inclusão, no sistema, de pessoas que não trabalham (estudantes, etc.) ou que não auferem renda (donas de casa, etc.), na figura do contribuinte facultativo. Há, no entanto, restrições legais para o recebimento de alguns benefícios previdenciários por parte desses contribuintes.

27 BALERA, Wagner. *Sistema de Seguridade Social*. 4ª. ed. São Paulo: Ltr, 2006, p. 11.

iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social.

Um dos princípios da Seguridade Social, o princípio da universalidade abre a oportunidade de que todos os indivíduos sejam filiados ao sistema previdenciário mediante contribuição. Está na contribuição (previdenciária) a diferenciação básica entre a previdência e a assistência social, já que esta última independe de contribuições.

Dentre as normas diretrizes dos planos de previdência social, podemos citar:

- (i) a cobertura dos seguintes riscos: doença, invalidez, morte, incluídos os resultantes de acidente do trabalho, velhice e reclusão;
- (ii) a ajuda à manutenção dos dependentes dos segurados de baixa renda;
- (iii) a proteção à maternidade, especialmente à gestante;
- (iv) a proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;
- (v) a pensão por morte de segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes.

Assim, as contribuições previdenciárias (objeto do estudo) serão totalmente voltadas para que a Previdência Social atinja os objetivos constitucionais a ela atribuídos, sendo, portanto, evidente a sua importância no âmbito social.

2.4.4 Princípios da Seguridade Social

A Seguridade Social está atrelada a uma série de princípios gerais constitucionalmente previstos no art. 194. São eles: (i) universalidade da cobertura e do atendimento; (ii) uniformidade e equidade dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; (iii) seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; (iv)

irredutibilidade do valor dos benefícios; (v) equidade na forma de participação no custeio; (vi) diversidade da base de financiamento e (vii) caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com a participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Com base nesses princípios gerais, deve ser estruturado o sistema de seguridade social pátrio.

O princípio da universalidade da cobertura e do atendimento garante proteção a todos os eventos aleatórios que resultem em diminuição de rendimentos ou aumento de despesas dos segurados, garantindo a manutenção da dignidade humana, além de determinar o atendimento a todos os necessitados que possuam direitos perante o sistema.²⁸

Segundo o professor Wagner Balera, do princípio da universalidade derivam todas as demais bases estruturais do sistema²⁹. Em sua concepção, trata-se de “pedra fundamental em que encontra apoio toda a estrutura”.

Até mesmo como decorrência do princípio da universalidade, vem insculpido, em segundo lugar, princípio que determina a uniformidade de benefícios e atendimento às populações urbana e rural. Sendo assim, não pode ocorrer discriminação, no campo da aplicação das prestações ou atendimento da seguridade social, entre as populações urbanas e rurais, devendo os benefícios ser idênticos a ambas as populações.

A seletividade traduz-se na seleção do tipo de benefício necessário para garantir a dignidade da pessoa necessitada. Já, a distributividade garante a distribuição da riqueza nacional na medida da necessidade de cada um dos participantes do sistema, permitindo o alcance do bem-estar social a todos.

Houve, ainda, preocupação quanto à manutenção do valor real das prestações recebidas pelos sujeitos. Assim, no inciso III, do artigo 194, parágrafo único da Constituição Federal, está prevista a irredutibilidade do valor dos benefícios.

28 BALERA, Wagner. *Sistema de Seguridade Social*. p. 20.

29 BALERA, Wagner. *Sistema de Seguridade Social*. p. 19.

Tal preceito impede a alteração do valor da prestação recebida pelo indivíduo, durante o passar dos anos, de modo a garantir “para sempre” o mesmo padrão de vida do necessitado. Nas palavras do professor Wagner Balera, isso importa dizer que “não podem sofrer modificações nem em sua expressão quantitativa (valor monetário), nem em sua expressão qualitativa (valor real)”.³⁰

A Constituição determinou, também, que o custeio das prestações concedidas será efetuado em conjunto tanto pelos trabalhadores, quanto pelos empregadores e pelo Poder Público, de acordo com a força financeira de cada um, em respeito ao princípio da isonomia.

Outrossim, houve preocupação redobrada com relação à saúde financeira do sistema, o que levou o Constituinte a prever a diversidade da base de financiamento, o que, por princípios matemático-financeiro-econômicos, reduz a possibilidade de haver colapso de custeio em razão de existência de fonte única de financiamento.

Ressalte-se que, a todo o momento, caberá

[...] ao legislador complementar a faculdade para explorar e identificar, com base no art. 195, §4º, combinado com o art. 154, I, da Constituição, outros sinais de riqueza que poderão ensejar a cobrança de novas contribuições sociais, a fim de que fique garantida a manutenção ou expansão da seguridade social.³¹

Por fim, verifica-se que a gestão de todo o sistema de seguridade social deve ser efetivada democraticamente, ou seja, por toda a sociedade.

30 BALERA, Wagner. *Sistema de Seguridade Social*. p. 21.

31 BALERA, Wagner. *Sistema de Seguridade Social*. p. 22.

3 AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

3.1 A Natureza Jurídica das Contribuições Previdenciárias

Neste capítulo será analisada a natureza jurídica das contribuições sociais, no intuito de se verificar qual deve ser o regime jurídico aplicável à espécie.

Saliente-se que a definição da natureza jurídica das contribuições sociais permitirá, por via indireta, que se identifique também a natureza das contribuições previdenciárias, já que estas últimas são espécie daquelas.

É também importante ressaltar que, para o desenvolvimento do presente trabalho, há o interesse de se constatar a natureza jurídica das contribuições previdenciárias, para que seja possível identificar o regime jurídico a ser aplicado a essa espécie jurídica.

Nesse aspecto, são claros os ensinamentos de Geraldo Ataliba³² ao elucidar que, somente a partir da identificação da natureza jurídica do objeto em estudo, torna-se possível a identificação do regime jurídico a ser aplicado e não vice-versa:

Como, entretanto, - conforme a espécie de tributo – diversos são os regimes tributários, deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de lhe aplicar o regime jurídico correto e adequado, em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constituição prestigia ou adota.

Em outras palavras: não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (“natureza específica do tributo”, conforme diz o art. 4º. do CTN), dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

³² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 115.

Da mesma forma, Paulo Ayres Barreto, já fazendo menção ao seu entendimento quanto à natureza tributária das contribuições, explica que³³: “As contribuições têm natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhes confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetida.”

No mesmo sentido, Eurico de Santi, assevera que³⁴:

Dizer que o regime jurídico define a natureza específica do tributo significa incorrer na denominada falácia da inversão do efeito pela causa. Como ensina Paulo de Barros Carvalho: a água é uma substância composta por dois átomos de hidrogênio e um de oxigênio, que ferve a 100 graus centígrados, no nível do mar. Não é por ferver a 100 graus centígrados que a substância assume o caráter de água (...). É o critério de sua composição que informa o uso da palavra “água”, que designa a substância água, e não o efeito de ferver a 100 graus centígrados. Se fosse assim, todo líquido ou sólido que fervesse nessa temperatura seria água.

Assim, é importante a busca pela natureza jurídica das contribuições previdenciárias, de forma a se obter o entendimento de qual regime jurídico deverá ser aplicável a essa entidade jurídica.

Conforme ensina Sérgio Pinto Martins, muitas foram as tentativas de enquadramento das contribuições sociais (estando dentro deste gênero, as contribuições previdenciárias), por meio de diversas teorias que, por não se tratar do objeto específico do presente estudo, são apresentadas abaixo de forma resumida³⁵:

- (i) Teoria do prêmio de seguro: considera a contribuição como um prêmio decorrente de um contrato de seguro, onde o beneficiário paga o “prêmio” em troca de cobertura dos riscos cobertos pela seguridade social. Entretanto tal teoria pode ser descartada uma vez que as

³³ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 95.

³⁴ SANTI, Eurico de. As classificações no Sistema Tributário Brasileiro, in *Justiça Tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

³⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social - Custeio da seguridade social*. 19º ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003, p. 90-93.

contribuições não são facultativas, não são objeto de contratos, já que se trata de seguro de direito público e solidário;

- (ii) Teoria do salário diferido: entende que parte do salário de trabalhador é repassado à seguridade social com a finalidade de constituir um fundo (poupança), de forma a possibilitar a subsistência do trabalhador em caso de ocorrência de um dos infortúnios cobertos pela seguridade social. Tal teoria pode ser rechaçada, na medida em que (a) as contribuições não são decorrentes do contrato de trabalho (direito privado), mas de direito público (de acordo com a Lei), (b) as eventuais prestações são pagas pela autarquia previdenciária (não pelo empregador), (c) contribuintes individuais (autônomos) são elegíveis para o recebimento das prestações, sem necessariamente terem recebido salários;
- (iii) Teoria do salário atual: de forma parecida à teoria anterior, esta define que parte do salário é usufruída imediatamente pelo trabalhador e outra parte destinada à seguridade social para garantia futura de suas necessidades em decorrência de eventos que o impossibilitem de auferir renda. De igual modo, as críticas feitas à teoria anterior se aplicam a esta teoria.
- (iv) Teoria do salário social: entendimento de que a contribuição seria apenas um salário social, onde empregados e empregadores constituem espécie de poupança forçada, sendo o fundo constituído uma reserva coletiva, de forma a não ser permitido ao trabalhador usufruir dos recursos do fundo de maneira individual. Tal teoria falha ao deixar de lado a característica contributiva do sistema de seguridade social, já que afasta a relação entre a prestação a ser recebida e a contribuição do obreiro.
- (v) Teoria parafiscal: é baseada no entendimento de que as contribuições são destinadas a necessidades público-privadas, ou seja, são destinadas para a o benefício de um grupo social-econômico, mas com finanças contabilizadas paralelamente à do Estado, uma vez que não são

destinados para atividades relativas à administração central do Estado, embora sejam exigidos diretamente pelo Poder Público.³⁶

- (vi) Teoria da exação *sui generis*: afirma que a contribuição seria uma imposição estatal atípica, cogente, prevista no texto constitucional e na legislação ordinária. Tratar-se-ia de uma exação *sui generis*, ou seja, é uma exigência com previsão em lei, mas não se tratando de tributo ou contribuição parafiscal.
- (vii) Teoria fiscal: teoria que define as contribuições previdenciárias como uma espécie de tributo.

Exceto com relação à última teoria que será vista com maiores detalhes, as demais, em suma, não se sustentam uma vez que a contribuição social é exigida por uma atividade impositiva do Estado (expressamente prevista em lei), não decorrente de contrato público ou particular, visando à preservação de direitos fundamentais, sendo até mesmo possível não haver a devida contraprestação por parte dos beneficiários para o recebimento das prestações (no âmbito da saúde, previdência social e assistência social).

Já teoria fiscal define que as contribuições sociais nada mais são do que espécie do gênero tributo.³⁷

³⁶ Wagner Balera, in A Seguridade Social na Constituição de 1988, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, pg 51, esclarece que: “procurar esconder sob a capa da parafiscalidade, como alguns, a clara natureza especificamente tributária das contribuições sociais é pretender confundir as coisas indevidamente. A parafiscalidade não cria um sistema distinto do fiscal para as verbas que o Poder Público arrecada com finalidades específicas.” E, ainda, Geraldo Ataliba, em Hipótese de Incidência Tributária, pg. 166, explica que: “A designação contribuição parafiscal não retira a um tributo seu caráter tributário. Qualquer que seja o nome com que se batize, “toda obrigação pecuniária ex lege em benefício de pessoa pública ou com finalidade de utilidade pública” é tributo e se submete ao chamado regime tributário: conjunto de princípios e normas constitucionais, que regulam a exigência coativa de prestações pecuniárias pelo estado.”

³⁷ São várias as correntes doutrinárias apresentadas com a finalidade de enquadrar as contribuições sociais como espécies tributárias:

(i) a corrente dicotômica ou bipartite, onde é defendido o entendimento de que somente existem dois tipos de tributos: os impostos e as taxas: ver Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, vol. 1, Lisboa: Livraria Almedina, 1974, p. 42; Pontes de Miranda, Comentários à Constituição de 1969, 3ª. Edição, vol. II, Rio de Janeiro, Forense, 1987, pg. 362/367; Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1963, pg. 346; Wagner Balera ensina, in “A contribuição social sobre o lucro”, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros Editores n. 67, pg. 297, que as taxas são diferenciadas das contribuições na medida em que para as primeiras o contribuinte entrega ao poder público a exata quantia necessária para a prestação do serviço proposto, enquanto que para as segundas a prestação se aproveita a certos trabalhadores e dependentes e de modo global. De outro lado, conforme previsão constitucional (vide artigos 167, IV e XI, da CF/88), as

Segundo Paulo de Barros Carvalho³⁸: “[...] outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições sociais são entidades tributárias, subordinadas em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos”.

Paulo Ayres Barreto defende, com base nas lições de Geraldo Ataliba, que a natureza tributária das contribuições sociais se evidencia pelo fato de que se trata de uma exigência coativa de cunho patrimonial, “[...] feitas pelo Estado, a serem satisfeitas em dinheiro, e que não tenham caráter de indenização, sanção por ato ilícito ou obrigação contratual”.³⁹

Além do aspecto acima, defende o referido autor que o entendimento de que as contribuições sociais não seriam dotadas de natureza tributária em razão de não constarem expressamente nos parágrafos do artigo 145, da Constituição Federal, não convence, à medida que nesse artigo constam apenas os tributos cuja competência para instituição pode ser feita indistintamente por todos os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).⁴⁰

Além disso, nota-se que as contribuições estão destacadas no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional. Neste ponto, explana Paulo Ayres Barreto que o fato de não

contribuições previdenciárias se diferenciam dos demais tributos em razão da destinação constitucional de suas receitas. Neste aspecto, nota-se grande diferenciação das contribuições e impostos, uma vez que enquanto a Constituição veda a possibilidade de vinculação das receitas dos impostos a órgão, fundo ou despesa, com relação às contribuições previdenciárias tal vinculação é expressa a determinada atividade estatal.

(ii) a corrente tricotômica ou tripartite, embasada no entendimento de que existem apenas três tipos de tributos: os impostos, as taxas e contribuições de melhoria (ou apenas contribuições): ver: Roque Antonio Carraza, Curso de Direito Constitucional Tributário, 21. Ed., São Paulo, Malheiros, 2005, pg. 491; Sacha Calmon Navarro Coelho, Curso de Direito Tributário, 9ª. Edição, Rio de Janeiro, Forense, 2006, pg. 443;

(iii) a corrente quadripartite, corrente em que somente existem quatro tipos de tributos: taxas, impostos, contribuições de melhoria e contribuições, sendo os empréstimos compulsórios espécies de impostos restituíveis: ver Bernardo Ribeiro de Moraes, Compêndio de Direito Tributário, 2ª. Edição, Vol. 1, Rio de Janeiro, Forense, pg. 380; Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, Rio de Janeiro, Renovar, 1993;

(iv) a corrente quinquipartite, em que haveriam em nosso ordenamento jurídico cinco tipos de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios; ver: SPAGNOL, Werther Botelho. *As Contribuições sociais no direito brasileiro*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

³⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo,: Noeses, 2006, p. 95.

⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Op.cit.* p. 96.

ser aplicada às contribuições sociais alguns comandos específicos previstos no mencionado capítulo, não retiraria a sua natureza tributária, uma vez que existem outros tributos (taxas, por exemplo) para os quais não são aplicáveis todas as disposições constitucionais ali previstas, sem que isso implique na exclusão de sua natureza tributária.⁴¹

Geraldo Ataliba conclui pela natureza tributária das contribuições, de forma inequívoca, à medida que:

A contribuição é um instituto jurídico que se constitui essencialmente pela disciplina da passagem compulsória de dinheiros privados aos cofres públicos, por força de decisão legislativa. Nesse sentido, corresponde ao conceito genérico de tributo – científico ou doutrinário – seja qual for a corrente que se adote, ou a idéia que de tributo se faça, em termos econômicos ou de ciência das finanças.

Também Wagner Balera clarifica que as contribuições sociais são espécie do gênero tributo, *in verbis*⁴²: “Trata-se de gênero do qual são espécies as contribuições sociais e demais modalidades de exações que se enquadram dentro dessa categoria jurídica”.

Assim, por se tratar de tributo, as contribuições previdenciárias atraem para si toda a gama de regramentos atinentes aos tributos. Tal identificação será imprescindível para a conclusão do tema proposto no presente trabalho.

3.2 Contribuições Previdenciárias, Princípios Constitucionais e a Segurança Jurídica

Definido o regime jurídico a ser observado pelas contribuições sociais (tributário), devem ser verificados quais são os princípios constitucionais que serão aplicados a tais tributos, com foco específico nas contribuições previdenciárias, que são o objeto central da problemática sugerida pelo presente trabalho.

⁴¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.* p. 96/97: “Não é porque, em relação às taxas, não haja submissão ao princípio da capacidade contributiva, que não se apliquem diversas regras imunizantes, que não se considere a possibilidade de sujeição à parte final do disposto no art. 146, III, “a” da Constituição Federal, que, assim, teriam deixado de ter caráter tributário.”

⁴² BALERA, Wagner. *A seguridade social na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 49.

Mas, inicialmente, nos tópicos abaixo será feita análise do aspecto jurídico da segurança, sob uma óptica constitucional, voltada para o Sistema Constitucional Tributário.⁴³

Será verificada a localização constitucional do princípio da segurança jurídica, bem como as demais regras e princípios que o reforçam ou lhe preservam, com a finalidade de demonstrar a sua importância dentro de nosso ordenamento jurídico como um todo, de forma a entender, ao final do trabalho, a importância da aplicação da decadência no momento da cobrança das contribuições previdenciárias no âmbito da Justiça do Trabalho.

3.2.1 A Segurança Jurídica

A sociedade, durante toda a sua existência, sempre buscou a preservação de suas relações sociais, o que, sem dúvida alguma, somente se tornou possível com a instauração da segurança.

Essa segurança pode ser expressa pela possibilidade de exercício de um determinado direito por certos indivíduos ou mesmo pelo cumprimento de deveres pelos poderes instituídos pela constituição de um país.

Como será visto, inicialmente, o princípio de segurança jurídica decorre da própria noção de Direito.

Segundo Roque Antonio Carraza, o “princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.”⁴⁴

⁴³ Geraldo Ataliba ensina, *in Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968; p. 3, que a noção de sistema se traduz no entendimento de que elementos são atraídos em razão de objetivo comuns a agem de forma conjunta, de modo a compor um todo, desempenhando cada um sua função coordenada com a função dos outros. Ainda, explica que as Constituições são conjuntos ordenados e sistemáticos de normas, construídos em torno de princípios coerentes e harmônicos, ou seja, a Constituição é propriamente um sistema. Conclui afirmando que os princípios contidos na Constituição relacionados aos tributos formam o seu próprio sistema, ou melhor, um subsistema constitucional, o tributário.

⁴⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. p. 370.

Assim, por estarmos diante de um Estado de Direito, é imprescindível que todos os atos praticados pelos Poderes estejam sujeitos à legalidade. E como será visto no presente estudo, em se tratando de instituição e cobrança de tributos, sempre deverá haver sujeição dos Poderes à estrita legalidade, especialmente por se tratar de direito de expropriação da propriedade dos cidadãos.

Note-se que a segurança jurídica é capaz de criar “condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros”.⁴⁵

O princípio da segurança jurídica somente será efetivamente respeitado, no âmbito do direito tributário, se houver respeito à norma tributária, ou seja, tal princípio é assegurado, apenas e tão-somente, caso o Estado, enquanto ente competente para a instauração de tributos e arrecadação de recursos financeiros necessários para o custeio da máquina pública não viole direitos individuais garantidos constitucionalmente aos contribuintes.

Isso importa dizer, por exemplo, que é impensável a retroatividade de normas para alcance de relações jurídicas passadas, o que traria clima de total insegurança jurídica para toda a sociedade, já que não seria impossível a instauração de relações sociais com o prévio conhecimento de suas consequências por parte dos indivíduos envolvidos.

Afinal, as leis em um Estado de Direito representam garantias tanto à liberdade quanto à segurança dos cidadãos. Em outras palavras, a lei possibilita a previsibilidade do comportamento humano, impondo respeito por parte dos próprios cidadãos e de todos os órgãos estatais, por meio do cumprimento espontâneo ou mesmo pela punição dos infratores.

Destarte, a segurança jurídica protege de maneira ímpar os direitos e garantias dos cidadãos, sempre a partir de normas, afirmando a manutenção de situações jurídicas de acordo com as normas vigentes à época em que foram praticadas.

⁴⁵ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributária*. RDT 17-18/51, ANO 5, 1981.

3.2.2 Princípios Constitucionais

O princípio, no Direito, tem uma importância maior do que as demais regras ordinárias.

Isso significa que o seu conteúdo é mais qualificado, conforme Celso Bandeira de Mello, quando afirma que princípio é⁴⁶:

[...] por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Dessa maneira, os princípios conferem a harmonia necessária para todo o sistema normativo, imprimindo seus efeitos sobre todas as normas. Os princípios, portanto, oferecem o contorno de todo o sistema normativo e a sua transgressão ocasiona o rompimento de toda a estrutura normativa.⁴⁷

Acrescenta Sacha Calmom Navarro Coelho⁴⁸ que os princípios não estabelecem um comportamento específico, mas um padrão, de forma a servir de pauta para a interpretação das leis, mas sempre se sobrepondo a elas, ainda mais quando se tratar de princípio constitucional cuja aplicação será sempre obrigatória seja pelo legislador seja pelo julgador.

⁴⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 807 e 808.

⁴⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *op. cit.* p. 808, *in verbis*: “Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada”.

⁴⁸ COELHO, Sacha Calmom Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. p. 89-90.

Além disso, os princípios jurídicos são enunciados lógicos, que podem estar implícitos ou explícitos, mas que sempre vinculam o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com eles se conectam.⁴⁹

Portanto os princípios jurídicos têm a função de orientar o sistema jurídico, bem como conduzi-lo para o alcance de suas metas.

Nesse passo, partindo-se do pressuposto de que a Constituição Federal é a mais importante norma em termos hierárquicos, percebe-se que os princípios constitucionais estão acima dos demais princípios de qualquer ordenamento jurídico.

Isso importa dizer que todos os princípios constitucionais sempre deverão ser fielmente observados, dentro do âmbito do sistema jurídico.

Esses princípios jurídicos são espécies de normas jurídicas, da mesma forma que ocorre com as regras.⁵⁰

Os princípios são mais amplos e vagos do que as regras, sendo isso uma de suas notas características.⁵¹

Mas, como visto, os princípios são valores fundamentais da ordem jurídica. É por eles que são condicionadas as estruturas básicas, os fundamentos e os alicerces de um determinado sistema positivo.⁵²

Portanto os princípios constitucionais são a referência para a interpretação e solução de situações extremas, por meio da orientação na interpretação do sistema normativo, seja em tempos de paz, de guerra ou de crises sociais.

⁴⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p.31.

⁵⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed. Lisboa: Almedina, 2003, p. 1159: “[...] as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de princípios como sob a forma de regras.”

⁵¹ As principais distinções entre regras e princípios serão mais bem analisadas nos tópicos posteriores.

⁵² Segundo Luis Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior, *Curso de Direito Constitucional*. 12ª. ed., São Paulo: Saraiva, p. 66: “Os princípios são regras-mestras dentro do sistema positivo. Devem ser identificados dentro da Constituição de cada Estado as estruturas básicas, os fundamentos e os alicerces desse sistema. Fazendo isso estaremos identificando os princípios constitucionais.”

3.2.3 Características dos Princípios Constitucionais

Canotilho faz diferenciação entre princípios e regras da seguinte maneira⁵³:

- (i) Pelo grau de abstração;
- (ii) Pelo grau de determinabilidade;
- (iii) Pelo caráter de fundamentalidade;
- (iv) Pela proximidade da ideia de direito; e
- (v) Pela natureza normogenética.

Com relação à primeira distinção feita pelo referido autor, considera-se que os princípios possuem grau de abstração elevado, enquanto as regras possuem abstração reduzida.

Quanto à determinabilidade, explica o tratadista português que, para os casos concretos, as regras são suscetíveis de aplicação direta, enquanto os princípios carecem dessa característica por serem vagos e indeterminados.

No que diz respeito à fundamentalidade, os princípios são normas com papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes do direito ou, ainda, pela sua importância estruturante dentro do sistema jurídico.

Outrossim, os princípios apresentam-se como vinculantes das ideias de justiça ou de direito, enquanto as regras apenas correspondem a normas vinculativas com um mero conteúdo funcional.

⁵³ CANOTILHO, J.J. Gomes. *op. cit.* p. 1160.

Por fim, explica que os princípios são fundamento das próprias regras, já que são normas que estão na base das regras jurídicas.

Canotilho, ainda, faz distinção entre os princípios hermenêuticos e os jurídicos, da seguinte forma⁵⁴:

Os princípios hermenêuticos desempenham uma função argumentativa, permitindo, por exemplo, denotar a *ratio legis* de uma disposição [...] ou revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito.

Em seguida, Canotilho explica que os princípios jurídicos têm qualidade de verdadeiras normas, distinguindo-se qualitativamente das regras, *in verbis*⁵⁵:

As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos. Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com os vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida [...]

Em síntese, existem quatro elementos distintivos dos princípios constitucionais, quais sejam:

- (i) A generalidade, que confere amplitude aos seus predicados, ou seja, permite a ampla aplicação a casos concretos.
- (ii) A fundamentalidade, em razão de ser utilizado como fundamento de todo o sistema normativo.
- (iii) A interpretação de integração, já que servem como orientadores na aplicação das normas do sistema jurídico.

⁵⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed., Lisboa: Almedina, 2003, p. 1161.

⁵⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes. *op. cit.* p. 1161.

(iv) A objetividade, característica essa que impede a aplicação do conteúdo dos princípios conforme a subjetividade dos aplicadores, uma vez que apresentam substância jurídica própria.

Com base nessas características, notam-se traços distintivos entre os princípios e as regras.

Com efeito, primeiro aspecto distintivo entre eles se dá no tocante à qualidade, uma vez que, enquanto os princípios são carregados de generalidade, as regras são expressas por sua concretude.

Isso não demonstra que os princípios não possam ser aplicados a casos concretos. Pelo contrário, permitem mais vasta aplicação do que as regras, já que possuem um alcance semântico mais extenso.

Discorrendo sobre os princípios constitucionais, Celso Ribeiro Bastos ensina⁵⁶:

Os princípios constitucionais são aqueles que guardam os valores fundamentais da ordem jurídica. Isto só é possível na medida em que estes não objetivam regular situações específicas, mas sim desejam lançar a sua força sobre todo o mundo jurídico. Alcançam os princípios esta meta à proporção que perdem o seu caráter de precisão de conteúdo, isto é, conforme vão perdendo densidade semântica, eles ascendem a uma posição que lhes permite sobressair, pairando sobre uma área muito mais ampla do que uma norma estabelecadora de preceitos. Portanto, o que o princípio perde em carga normativa ganha como força valorativa a espriar-se por cima de um sem-número de outras normas.

Verifica-se, assim, que, por guardarem os valores fundamentais da ordem jurídica, os princípios devem sempre ser observados por todo o mundo jurídico.

As regras, por seu turno, estão adstritas à aplicação no seu campo de incidência, que, como já frisado, é bem mais restrito.

⁵⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 143/144.

O acima asseverado, demonstra, também, a diferenciação entre regras e princípios com relação à forma, já que os princípios são exacerbadamente abstratos e as regras possuem uma maior densidade normativa.

Todo o exposto, ainda, demonstra a terceira distinção entre os dois institutos em análise: a aplicação.

Realmente, enquanto os princípios, por serem mais abstratos, permitem a aplicação em diversas situações; as regras, embora também tenham de ampla aplicação, possuem uma restrição pré-definida em termos de aplicação.

A última diferença, que pode ser destacada, diz respeito à incidência.

As regras conflitantes não podem ser aplicadas em conjunto, sendo que uma delas deverá ser declarada inválida.

Com relação aos princípios, sempre deverá ser buscada a aplicação conjunta de todos aqueles inerentes à espécie. Isto é, caso um dos princípios seja conflitante com outro, deverá ser feita uma análise da importância de cada um dos princípios para se avaliar a medida de cada um deles que será aplicado ao caso.

Desse modo, os princípios sempre serão aplicados em conjunto, dosando-se a medida de cada um de acordo com a situação fática apresentada.

Nas palavras de Canotilho⁵⁷:

[...] a convivência dos princípios é conflitual (...), a convivência de regras é antinômica; os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. Consequentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não

⁵⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª. ed. Lisboa:Almedina, 2003, p. 1161.

obedecem, como as regras, à lógica do tudo ou nada), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos. Como se verá mais adiante, em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objecto de ponderação e de harmonização, pois eles contêm apenas “exigências” ou “standards” que, em primeira linha (*prima facie*), devem ser realizados; as regras contêm fixações normativas definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias. Realça-se também que os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são correctas devem ser alteradas).

No mesmo sentido, explica Eros Grau⁵⁸:

Refere a doutrina ainda, no entanto, antinomias jurídicas impróprias. Aqui, porém, o conflito alinhado entre normas não conduz à necessidade de uma delas ser eliminada do sistema. O conflito se manifesta – há incompatibilidade entre ambas – porém não resulta em antinomia jurídica.

Desse tipo, os conflitos entre princípios: a opção do aplicador do direito ou do intérprete por um deles – em detrimento do que a ele se opõe – não implica em desobediência do outro. Repita-se: esse tipo de conflito não resulta em antinomia.

Manifesta-se, aqui, precisamente a situação apontada por Dworkin: a circunstância de, em determinado caso, a adoção de um princípio, pelo aplicador do direito ou pelo intérprete, implicar o afastamento do outro, que com aquele entre em testilhas, não importa em que este seja eliminado do sistema, até porque – repito – em outro caso, e mesmo diante do mesmo princípio, este poderá vir a prevalecer.

Portanto, com base nas características acima demonstradas, percebe-se que a aplicação dos princípios, embora imprescindível para manutenção dos valores fundamentais da ordem jurídica, não é tarefa simples.

3.2.4 O princípio da Segurança Jurídica

⁵⁸ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988* (interpretação e crítica). 7ª. ed., ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 106. No que diz respeito aos conflitos entre regras, explica p. 105/106: “[...] o conflito entre regras jurídicas resulta em antinomia, entendida esta como situação de incompatibilidade entre ambas (ambas pertencendo ao mesmo ordenamento e tendo o mesmo âmbito de validade), que conduz à necessidade de uma delas ser eliminada do sistema. Antinomia jurídica, pois, é situação que impõe a extirpação, do sistema, de uma das regras. A decisão, inafastável, a propósito de qual dessas regras há de ser preservada, será informada mediante a utilização do critério ou dos critérios contemplados, para tanto, no sistema.”

Antes de aprofundar o exame do princípio da segurança jurídica, faz-se necessário analisar o conteúdo do vocábulo “segurança” diante das acepções cotidianas.

De acordo com o Dicionário Aurélio, a segurança tem os seguintes significados⁵⁹:

1. Ato ou efeito de segurar: 2 [Sin., p. us.: segurança.]
2. Estado, qualidade ou condição de seguro.
3. Condição daquele ou daquilo em que se pode confiar:
4. Certeza, firmeza, convicção
5. Confiança em si mesmo; autoconfiança
6. Caução, garantia; seguro
7. Protesto, afirmação.

Maria Helena Diniz, em seu Dicionário Jurídico⁶⁰, explica que, na linguagem jurídica, em geral, segurança significa:

- a) situação do que se acha seguro;
- b) proteção;
- c) confiança;
- d) firmeza;
- e) pessoa ou coisa que serve de apoio a outrem;
- f) o que torna algo livre de perigo.

Portanto o vocábulo “segurança” tem como significado a certeza, convicção, confiança etc. É a situação de que se acha seguro.

No âmbito da ciência do Direito, a segurança é tratada pelo conceito de segurança jurídica.

Nesses termos, consideramos que o Direito tem a finalidade de conferir segurança às relações sociais, de forma a estabilizar as consequências jurídicas de determinados atos⁶¹.

⁵⁹ Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Versão 3.0, Novembro 1999, verbete: "segurança".

⁶⁰ DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico, 2ª ed. ver. 4ª v., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 331.

⁶¹ Maria Helena Diniz, em seu Dicionário Jurídico, 2ª ed. rev., 4ª v., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 845, de forma sucinta, ensina que o princípio da segurança jurídica: "É aquele dirigido à implantação de um valor específico, qual seja, o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade

Nesse sentido, Celso Antonio Bandeira de Mello explica que⁶²:

Ora bem, é sabido e ressabido que a ordem jurídica corresponde a um quadro normativo proposto precisamente para que as pessoas possam se orientar, sabendo, pois, de antemão, o que devem ou que podem fazer, tendo em vista as ulteriores conseqüências imputáveis a seus atos. O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da “segurança jurídica”, o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentro todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles. Os institutos da prescrição, da decadência, da preclusão (na esfera processual), do usucapião, da irretroatividade da lei, do direito adquirido, são expressões concretas que bem revelam esta profunda aspiração à estabilidade, à segurança, conatural do Direito. Tanto mais porque inúmeras dentre as relações compostas pelos sujeitos de direito constituem-se em vista do porvir e não apenas de imediatidade das situações, cumpre, como inafastável requisito de um ordenado convívio social, livre de abalos repentinos ou surpresas desconcertantes, que haja uma certa estabilidade nas situações destarte constituídas.

Esta “segurança jurídica” coincide com uma das mais profundas aspirações do Homem: a da segurança jurídica em si mesma, a da certeza possível em relação ao que o cerca, sendo esta uma busca permanente do ser humano. É a insopitável necessidade de poder assentar-se sobre algo reconhecido como estável, ou relativamente estável, o que permite vislumbrar com alguma previsibilidade o futuro; é ela, pois, que enseja projetar e iniciar, conseqüentemente – e não aleatoriamente, ao mero sabor do acaso -, comportamentos cujos frutos são esperáveis a médio e longo prazo. Dita previsibilidade é, portanto, o que condiciona a ação humana. Esta é a normalidade das coisas.

Assim, nota-se que o Direito está intimamente ligado à noção de segurança. Segurança esta que é almejada permanentemente pelo Homem, que busca na previsibilidade do futuro, o livramento de surpresas repentinas, proporcionando um ordenado convívio social.

O que se busca, portanto, é certa estabilidade nas relações sociais, garantindo-se um mínimo de certeza na vida social.

social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta, tranquilizando os cidadãos, possibilitando-lhes o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.”

⁶² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 105/106.

Destarte, o Direito é o instrumento necessário para a instauração de segurança nas relações inter-humanas, uma vez que fixa regras pré-definidas para cada uma das condutas humanas, permitindo-nos ter a prévia ciência de todas as consequências de nossos atos.⁶³

Mas de nada adiantaria a existência do Direito para a garantia da segurança das relações pessoais, se não houvesse a segurança do próprio Direito.

Realmente, os institutos do Direito devem ser invioláveis até mesmo pelo próprio Direito, impedindo que as resoluções de conflitos sejam alteradas invariavelmente, de acordo com interesses subjetivos das partes envolvidas na contenda.

Portanto a segurança jurídica e a certeza do direito estão interligadas.

No entendimento de José Afonso da Silva⁶⁴: “Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída.”

Também Canotilho ensina que:⁶⁵

O princípio geral da segurança jurídica em sentido amplo (abrangendo, pois, a idéia de proteção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo têm do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico.

⁶³ Auxiliadora da Silva Baldoino, em sua dissertação de mestrado, "Segurança Jurídica e Valor", PUC/SP, 1994, explica que: "Quando a segurança se apresenta como a defesa de um interesse individual, ela afasta-se da noção de segurança das instituições mesmas, para ser entendida como uma espécie de certeza jurídica, da qual cada um precisa ter, para que seja possível uma vida ordenada em sociedade."

⁶⁴ SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 22ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, p. 431.

⁶⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. ed. Lisboa: Almedina, 2003, p.257.

Esta segurança, mais restrita ao próprio Direito, pode ser denominada segurança jurídica, princípio que está implícito em nossa Constituição Federal.

Entretanto o fato de ser um princípio implícito não lhe confere menos força que qualquer outro princípio explícito constante do ordenamento jurídico. Nos ensinamentos de José Souto Maior Borges⁶⁶:

O princípio implícito não difere senão formalmente do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há uma positividade “forte” (a expressa) e outra “fraca” (a implícita). Um princípio implícito pode muito bem ter eficácia (=produzir efeitos) muito mais acentuada do que um princípio expresso.

De outro lado, Canotilho ainda ensina que a preservação da segurança jurídica, necessariamente, importa na⁶⁷ (i) “proibição de normas retroactivas restritivas de direitos ou interesses juridicamente protegidos”, (ii) “inalterabilidade do caso julgado”, bem como (iii) “tendencial estabilidade dos casos decididos através dos actos administrativos constitutivos de direitos”. Essas três condições de respeito ao princípio da segurança jurídica estão atreladas à atuação dos três poderes: Legislativo, Judiciário e Executivo, respectivamente.

No âmbito da atuação do Poder Legislativo, existem três regras que precisam ser respeitadas:

- 1) O princípio da precisão ou determinabilidade das normas jurídicas: necessidade de clareza das normas legais, bem como a exigência de densidade suficiente na regulamentação legal.

⁶⁶ BORGES, José Souto Maior. *O princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. Revista Dialética de Direito Tributário, no. 22, pg. 25.

⁶⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes. op. cit. p.257 e ss.

- 2) Proibição de pré-efeitos de atos normativos: os atos legislativos e/ou normativos não podem produzir efeitos antes de terem entrado em vigor.
- 3) Proibição de normas retroativas: tendo como ponto de partida a durabilidade e permanência da ordem jurídica, paz jurídico-social e das situações jurídicas, de modo a legitimar a confiança na permanência das situações jurídicas.

Com relação aos atos jurisdicionais, a segurança jurídica está atrelada essencialmente à coisa julgada.

Nesse ponto, constata-se que, tanto no aspecto formal (impossibilidade de interposição de recursos ou reapreciação de questões já decididas sobre relação jurídica analisada dentro do processo) quanto no aspecto material (relação decidida impõe-se a todos os tribunais e autoridades), deve haver estabilidade definitiva das decisões judiciais.

Também os atos da administração devem atentar ao princípio da segurança jurídica.

De tal modo, os atos administrativos devem gozar de “*tendencial imutabilidade*” que se traduz da seguinte forma⁶⁸:

- (1) na autovinculação da administração (...) na qualidade de autora do acto e como consequência da obrigatoriedade do acto;
- (2) na tendencial irrevogabilidade do acto administrativo a fim de salvaguardar os interesses dos particulares destinatários do acto (proteção da confiança e a segurança).

⁶⁸ JCANOTILHO, J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. ed. Lisboa: Almedina, 2003, p.265.

Portanto verifica-se que os três poderes devem atentar, em todos os seus atos, ao princípio da segurança jurídica.

3.2.5 A Localização do Princípio da Segurança Jurídica na Constituição Federal de 1988

Quem fizer uma análise literal da Constituição Federal de 1988 não será capaz de encontrar a localização do princípio da segurança jurídica - de maneira expressa.

Isso porque o referido princípio está localizado na Carta Magna implicitamente.

Mas, como já abordado anteriormente, os princípios implícitos não perdem em força para os princípios explícitos.

Com efeito, conforme já discorreu Eros Grau⁶⁹:

A existência – ou, se me for permitido desde logo assim afirmá-lo, a “positividade” – no ordenamento jurídico, de determinados princípios que, embora não enunciados em nenhum texto de direito positivo, desempenham papel de importância definitiva no processo de aplicação do direito, é inquestionável.

Aliás, Celso Antônio Bandeira de Mello, com relação ao princípio da segurança jurídica propriamente dito, discorre da seguinte forma⁷⁰: “Este princípio não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. É, porém, da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo.”

⁶⁹ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988* (interpretação e crítica). 7ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 81.

⁷⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de Direito Administrativo*. 14ª. Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 104

Assim, não havia a necessidade de que o texto constitucional estabelecesse expressamente a existência do princípio da segurança jurídica, uma vez que ele é inerente ao próprio Direito, especialmente em um Estado Democrático de Direito.

Entretanto, embora não conste de maneira expressa o princípio da segurança jurídica, em diversos momentos, a Constituição Federal assegura a preservação da segurança, tal como em seu preâmbulo (aqui como valor supremo), bem como no *caput* do artigo 5º, demonstrando o interesse do Poder Constituinte em preservar um estado de segurança para os seus cidadãos.

Realmente, a Constituição Federal prescreve expressamente a preservação da segurança nos seguintes dispositivos:

PREÂMBULO

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a **segurança**, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à **segurança** e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à **segurança** da sociedade e do Estado.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a **segurança**, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

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

(...)

XXII - redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e **segurança**;

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

(...)

XII - estabelecer e implantar política de educação para a **segurança** do trânsito.

Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra:

(...)

IV - a **segurança** interna do País;

Art. 91. O Conselho de Defesa Nacional é órgão de consulta do Presidente da República nos assuntos relacionados com a soberania nacional e a defesa do Estado democrático, e dele participam como membros natos:

(...)

§ 1º - Compete ao Conselho de Defesa Nacional:

(...)

III - propor os critérios e condições de utilização de áreas indispensáveis à **segurança** do território nacional e opinar sobre seu efetivo uso, especialmente na faixa de fronteira e nas relacionadas com a preservação e a exploração dos recursos naturais de qualquer tipo;

Art. 144. A **segurança** pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos:

(...)

§ 7º - A lei disciplinará a organização e o funcionamento dos órgãos responsáveis pela **segurança** pública, de maneira a garantir a eficiência de suas atividades.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da **segurança** nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Observe-se que o artigo 5º da Constituição Federal, antes de introduzir as dezenas de direitos e garantias individuais previstos em seus incisos, define sob quais princípios deverão ser resguardados tais direitos, dentre eles, a segurança em sentido lato⁷¹, o que, por certo, inclui a segurança jurídica, espécie daquela.

De outro lado, com a Emenda Constitucional nº. 45/2004, foi introduzido o art. 103-A que, em seu parágrafo 1º estabelece que as súmulas vinculantes devem ter por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

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

Percebe-se, pela simples leitura desse artigo, que foi conferida à expressão insegurança jurídica o conceito de falta de harmonia nas decisões judiciais ou administrativas. Ou seja, o Poder Constituinte Derivado entendeu por proteger a sociedade de divergências de entendimentos entre órgãos do judiciário entre si e/ou entre eles e a administração pública, sob o pressuposto de que tais divergências, por causarem instabilidade, causam insegurança jurídica.

Dessa forma, as súmulas vinculantes têm “*por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas*”, de forma a unificar o entendimento jurisprudencial, conferindo previsibilidade das decisões judiciais.

⁷¹ A segurança, em sentido genérico, acolhe os mais diversos sentidos, tais como, a segurança social, a segurança pública, a segurança pessoal e patrimonial, inclusive, a segurança jurídica.

E, assim, nota-se que, ao afirmar que não há interesse na insegurança jurídica, por via oblíqua, o que se quis foi a preservação da segurança jurídica.

O objetivo de extirpar do sistema jurídico a insegurança jurídica demonstra que a Constituição preserva a segurança jurídica de modo sistemático.

De outro lado, existem diversos dispositivos que, implicitamente, expressam a vontade do Poder Constituinte em preservar a segurança jurídica.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, teve grande preocupação em dar segurança aos cidadãos, para que fosse viável o planejamento futuro, por meio de diversos princípios que, conjugados, preservam a segurança jurídica.

Podem ser citados, por exemplo, diversos direitos e garantias fundamentais como aqueles relativos à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido, ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório, à irretroatividade da lei penal.

É evidente que esses direitos visam a conferir segurança ao próprio Direito, mantendo a paz nas relações jurídicas e a certeza dos indivíduos nas instituições jurídicas.

Como se vê, o princípio da segurança jurídica deflui da própria Constituição Federal, que, insistentemente, estabeleceu proteções aos diversos institutos jurídicos, de forma a preservar a manutenção da ordem jurídica.

A própria existência da tripartição dos poderes demonstra a preservação da segurança jurídica pelo sistema constitucional, à medida que impede que uma força única, centralizadora e tirânica produza leis arbitrárias, as execute e as julgue. Uma estrutura política nesses moldes geraria terrível insegurança aos cidadãos, já que todos os atos do poder seriam

praticados com parcialidade, fazendo prevalecer um único interesse e, obviamente, excluindo o mais importante: o interesse comum.⁷²

Do mesmo modo, a forma republicana de governo e o sistema federativo garantem a supremacia da Constituição Federal sobre todo e qualquer ato que vier a ser praticado pelos agentes do Estado.

3.2.6 A Segurança Jurídica e os Princípios Constitucionais

Como já mencionado nos capítulos anteriores, existem diversos princípios na Constituição Federal que, direta ou indiretamente, reforçam o princípio da segurança jurídica.

Exemplificativamente, pode-se citar o princípio da igualdade, que é uma das características da segurança.

Nesse sentido, confirmam-se os ensinamentos de José Souto Maior Borges⁷³:

⁷² Neste sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello, in *Curso de Direito Administrativo*. 14ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 29, explica que: “Esta trilogia não reflete uma verdade, uma essência, algo inexorável proveniente da natureza das coisas. É pura e simplesmente uma construção política invulgarmente notável e muito bem sucedida, pois recebeu amplíssima consagração jurídica. Foi composta em vista de um claro propósito ideológico do Barão de Montesquieu, pensador ilustre que deu forma explícita à idéia da tripartição. A saber: impedir a concentração de poderes para preservar a liberdade dos homens contra abusos e tiranias dos governantes.

De fato, os pressupostos em que se baseou e o objetivo que o norteava foram por ele expressados de maneira clara, nestes termos: “(...) é uma experiência eterna a de que todo homem que tem poder tende a abusar dele; ele vai até onde encontra limites. Quem o dirá! A própria virtude tem necessidade de limites. Para que não se possa abusar do poder é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder”. E logo adiante: “Quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não há liberdade, porque se pode temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado façam leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Não há liberdade se o poder de julgar não está separado do poder legislativo e do executivo. Se ele estivesse confundido com o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria o legislador. Se ele estiver confundido com o poder executivo, o juiz poderá ter a força de um opressor. Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo de principais, nobres ou povo, exercessem estes três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar as questões dos particulares.”

⁷³ BORGES, José Souto Maior. *O princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. Revista Dialética de Direito Tributário, no. 22, p. 26.

A mais eminente de todas as normas assecuratórias de direitos individuais é a isonomia. Enunciada no Caput do art. 5º: “Todos são iguais perante a “lei” (igualdade formal, no sentido kelseniano). E também no item I desse dispositivo: “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição” (igualdade contenciosa – diria Pontes de Miranda). Sem isonomia, nenhuma segurança. Segurança é pois um subrogado, na metalinguagem doutrinária, dos dispositivos constitucionais que a contemplam nas dobras dos direitos e garantias individuais (linguagem-objeto).

Também Américo Masset Lacombe⁷⁴ demonstra que o princípio da segurança jurídica é decorrência lógica da isonomia, sendo complementado pelo princípio da legalidade, do princípio federativo, do princípio republicano, do respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, e da confiança dos administrados na Administração Pública.

Portanto o princípio da igualdade postula que o executor aplique a lei de forma idêntica para situações consideradas idênticas.

O princípio da legalidade, que está, inicialmente, estampado no artigo 5º, inciso II, também corrobora a segurança jurídica.

A previsão constitucional de respeito à legalidade causa aos indivíduos uma sensação de maior estabilidade nas relações sociais, conferindo, conseqüentemente, uma aproximação da segurança jurídica.

Luiz Alberto David Araujo ensina que o princípio da legalidade “obedece ao propósito de alcançar segurança jurídica, pois as leis, de modo geral, acabam por sustentar, de forma duradoura, as bases jurídicas em que se assentam as relações sociais.”⁷⁵

Ainda, o princípio da legalidade se relaciona com a Administração Pública de forma diferenciada, tendo por função impedir que haja abusos por parte dos poderes constituídos em detrimento dos direitos e garantias dos indivíduos.

⁷⁴ LACOMBE, Américo Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 50.

⁷⁵ ARAUJO, Luis Alberto David; NUNES JR., Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª. ed. São Paulo: Saraiva, p. 135.

Esse limitador dos poderes da administração pública, também conhecido como “*princípio da estrita legalidade*”⁷⁶, impede que a Administração exerça atividades segundo os critérios subjetivos de seus agentes, evitando que particulares sejam coagidos com base na mera vontade do agente público.

Maria Sylvia Zanella di Pietro preleciona que⁷⁷:

Este princípio, juntamente com o de controle da Administração pelo Poder Judiciário, nasceu com o Estado de Direito e constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade.

Portanto resta evidente que a vontade da administração deve corresponder exatamente àquela prevista em lei.

Assim, fica assegurada a inviolabilidade dos direitos e garantias individuais pela vontade arbitrária dos agentes da administração.

É oportuna a lição de Seabra Fagundes quanto a esse ponto⁷⁸:

Todas as atividades da administração pública são limitadas pela subordinação à ordem jurídica, ou seja, à legalidade (...). Qualquer medida que tome o poder administrativo, em face de determinada situação individual, sem preceito de lei que a autorize, ou excedendo o âmbito de permissão da lei, será injurídica. Essa integral submissão da administração pública à lei constitui o denominado princípio da legalidade, aceito universalmente, e é uma conseqüência do sistema de legislação escrita e própria natureza da função administrativa.

Note-se, entretanto, que o princípio da legalidade não atua sem que, conjuntamente, seja estabelecida a igualdade. Nesse sentido, José Souto Maior Borges⁷⁹ ensina que a relação entre a isonomia e a legalidade é uma “relação de conversa” e conclui: “[...] nenhuma isonomia, sem legalidade; nenhuma legalidade, sem isonomia. E enunciar por

⁷⁶ ARAUJO, Luis Alberto David; NUNES JR., Vidal Serrano. op. cit. p. 136.

⁷⁷ PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 67.

⁷⁸ FAGUNDES, Seabra. *O controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 4ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 100/101.

⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. *O princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. Revista Dialética de Direito Tributário, no. 22, p. 26.

esta via um só princípio, um só direito-garantia, a legalidade isonômica: ninguém deve fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei isônoma.”

Percebe-se, assim, que a relação do Estado com os particulares deve ser pautada no total respeito aos princípios da legalidade e isonomia.

Outro princípio que visa a garantir a segurança, por meio do equilíbrio na coexistência entre administração e administrados, é o princípio republicano.

Isso porque o princípio republicano traduz a forma de governo do Estado, que, neste caso, deve ser totalmente voltado aos interesses do próprio povo (que é o verdadeiro detentor do poder).

A densificação desse princípio pode ser apurada nos seguintes comandos⁸⁰:

- (i) Tripartição de funções;
- (ii) Mandatos políticos e sua periodicidade;
- (iii) Eletividade;
- (iv) Alternância de poder;
- (v) Responsabilidade dos agentes públicos;
- (vi) Impeachment do Presidente do República e demais autoridades apontadas no art. 52, incisos I e II;

⁸⁰ ARAUJO, Luis Alberto David; NUNES JR., Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª. ed. São Paulo: Saraiva, p. 102/103.

- (vii) Prestação de contas;
- (viii) Publicidade dos atos e transparência administrativa;
- (ix) Mecanismos fiscalizatórios, tais como a ação popular e ação civil pública;
- (x) Proteção aos Direitos Fundamentais;
- (xi) Proibição de regulamentos autônomos e submissão dos agentes públicos ao princípio da legalidade;
- (xii) Proibição de “*criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si*” (art. 19, III, da CF);
- (xiii) Previsibilidade dos atos estatais;
- (xiv) Legalidade da despesa e disponibilidade dos bens públicos condicionada à autorização legislativa específica.

Com base nos comandos acima, observa-se que o princípio republicano impede que o Estado atue de forma desregrada, surpreendendo os cidadãos com decisões imprevistas que os aflijam.

Nas palavras de Geraldo Ataliba⁸¹:

O quadro constitucional que adota os padrões do constitucionalismo (...) e principalmente a adoção de instituições republicanas, em inúmeros Estados, cria um sistema incompatível com a surpresa. Pelo contrário, postula absoluta e completa previsibilidade da ação estatal, pelos cidadãos e administrados.

Da mesma forma, ensina José Artur Lima Gonçalves:⁸²

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 142.

Essa segurança é traduzida, portanto, na vedação da surpresa e no império da lei. Trata-se de princípio implícito que informa o subsistema constitucional tributário brasileiro, contendo e inibindo severamente a liberdade do administrador e do próprio legislador, que devem, ambos, atuar de forma a evitar o inopino, respeitando o regular desenvolvimento das atividades privadas, tal como idealizadas no exercício do livre direito ao planejamento e desenvolvimento das iniciativas empresariais. É a prevalência dos direitos e garantias individuais – constitucionalmente assegurados – sobre os chamados “privilégios da administração”.

Outro princípio limitador dos poderes estatais é o princípio da separação dos poderes.

Com efeito, o mencionado princípio, insculpido inicialmente no art. 2º. da Constituição Federal, estabelece que o exercício do Poder se dê de forma independente, porém, harmônica.

Assim, cada um dos poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) está adstrito ao seu campo de atuação, que é definido pela Constituição.

Da mesma forma que os anteriores, os princípios de respeito ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao direito adquirido consagram a preservação da segurança jurídica.

Com relação ao ato jurídico perfeito, verifica-se que há preservação dos efeitos produzidos sobre um determinado ato praticado sob a égide de determinada legislação, mesmo que legislação futura altere os efeitos que serão produzidos sobre aquele ato, conferindo confiança aos cidadãos.

Já, o direito adquirido permite que o cidadão faça valer o seu direito com base nos efeitos já produzidos por lei revogada pela lei nova.

⁸² GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 163.

Importante transcrever a distinção entre o ato jurídico perfeito e o direito adquirido, segundo Celso Bastos⁸³:

O ato jurídico perfeito é aquele que, se bem acabado quanto aos elementos de sua formação, aguarda um instante ainda, ao menos virtual ou potencial, de vir a produzir seus efeitos no futuro. (...) O direito adquirido, pelo contrário, implica fazer valer um direito, cujo conteúdo já se encontra revogado pela lei nova.

O direito adquirido não pode ser violado por qualquer lei, conforme disposição expressa da Constituição Federal. José Artur Lima Gonçalves explica⁸⁴:

A garantia constitucional de respeito ao direito adquirido não é formal, mas antes de tudo substancial, material e efetiva. Nem a lei pode atropelar o direito adquirido. Lei nenhuma; seja de que categoria for. Seja ela geral, seja particular ou especial.

Aliás, como já frisado anteriormente, a vedação de violação do direito adquirido por qualquer lei é estendida à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito.

A coisa julgada, por seu turno, traduz a imutabilidade das decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Ou seja, as questões já decididas não podem ser revistas e produzem efeitos definitivos sobre todas as partes envolvidas.

Ainda, existe previsão constitucional com relação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como em relação ao princípio do livre acesso ao Judiciário. Esses princípios conferem segurança jurídica em matéria processual.

Assim, qualquer cidadão que se sentir lesado, para a tutela de seus direitos, poderá buscar apoio no Estado.

⁸³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo, 16ª. ed, São Paulo: Saraiva, 1995, p. 203.

⁸⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo, : Malheiros, 1997, p. 165.

Percebe-se que esses princípios asseguram aos cidadãos, no âmbito administrativo, o direito à ampla defesa e ao contraditório, mas não condicionam o ingresso na via judicial ao esgotamento da esfera administrativa.

Ainda, como espécie de desdobramento ao princípio do livre acesso ao Judiciário, são garantidos o direito de petição e de certidões - independentemente do pagamento de taxas.

Por fim, também se verifica que são garantidas aos cidadãos ferramentas processuais que poderão ser invocadas em momentos de constrangimentos ilegais, tais como, o mandado de segurança, o *Habeas Data*, o *Habeas Corpus*, o mandado de injunção e a Ação Popular.

Logo, como visto, todos os princípios constitucionais acima analisados demonstram a existência e garantia do princípio da segurança jurídica pela Constituição Federal.

3.2.7 O Princípio da Segurança Jurídica no Sistema Constitucional Tributário

No âmbito do Sistema Constitucional Tributário, encontramos diversos princípios que visam à proteção da segurança jurídica.

O que ocorre, efetivamente, é a imposição de uma série de vedações e limitações ao poder de tributar, de forma a garantir segurança aos contribuintes.

A imunidade tributária, por exemplo, impede que o Estado institua tributos com relação a casos específicos previamente previstos na constituição.

José Souto Maior Borges assinala que ⁸⁵:

⁸⁵ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 219.

A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos.

Assim, a imunidade constitui limitação ao poder do Estado de invadir a propriedade privada por meio da instituição de tributos.

De outro lado, existe uma série de princípios relacionados ao Sistema Constitucional Tributário, que, embora permitam a sujeição do contribuinte à tributação (por imposição normativa e com o escopo de prover o Estado dos recursos necessários para que realize as suas funções, de acordo com as competências constitucionais impostas), impedem que haja exacerbação da ação estatal no ato da tributação, já que os direitos individuais (especialmente a propriedade privada) devem ser estritamente respeitados, pois eles são invioláveis.

Dentre os princípios garantidores da segurança jurídica na esfera tributária, podemos citar:

- (i) a estrita legalidade, do artigo 150, inciso I
- (ii) a igualdade tributária, do artigo 150, inciso II
- (iii) a irretroatividade, do artigo 150, inciso III, alínea “a”
- (iv) a anterioridade, do artigo 150, inciso III, alínea “b”
- (v) a capacidade contributiva, do artigo 145, parágrafo 1º.
- (vi) a proibição do confisco, do artigo 150, inciso IV
- (vii) a uniformidade geográfica, do artigo 151, inciso I e,
- (viii) a não-discriminação tributária, do artigo 152.

Todos esses princípios conferem segurança jurídica aos cidadãos, à medida que impõem limites ao poder de tributar dos entes da federação. É com a aplicação de todos eles que se atinge o respeito ao princípio da segurança jurídica.

Por exemplo, o princípio da estrita legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I, reforça ainda mais o princípio da legalidade já previsto no artigo 5º, inciso II, ambos da Constituição Federal.

Esse princípio visa a conferir total confiança na lei fiscal por parte do contribuinte, permitindo que este desempenhe suas atividades dentro das regras do jogo.

Conforme salienta Alberto Xavier⁸⁶:

O princípio da confiança na lei fiscal traduz-se mais concretamente na susceptibilidade de previsão objectiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas, de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhes serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar. Por outras palavras: é o princípio que se traduz na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base directa e exclusivamente na lei.

Como é fácil de observar, o princípio da proteção da confiança (...) não decorre apenas dos valores gerais da segurança jurídica: ele faz ainda parte integrante dos princípios em que assenta um sistema de livre economia do mercado, pois que com tal sistema – cujos princípios ordenadores são a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada – torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os factores que possam traduzir-se em incertezas económicas susceptíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, ou em discriminações voluntariamente criadas pela Administração, que afectem a igualdade de oportunidades em que a concorrência se baseia. E daí que estes princípios se revelem favoráveis à condução da política fiscal e orçamental predominantemente por critérios automáticos, estáveis (...), do que por alterações discricionárias que sempre afectam a segurança jurídica e os seus valores.

Do mesmo modo, a previsão de igualdade tributária visa assegurar que o princípio da igualdade previsto na parte dos direitos e garantias individuais não seja violado ou sobreposto, no âmbito tributário, sob qualquer pretexto.

Assim, aos contribuintes que se encontrem na mesma situação, deverá ser dispensado o mesmo tratamento tributário.

⁸⁶ XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1974, p. 117/118.

Nesse aspecto, o princípio da capacidade contributiva visa a atender exatamente ao princípio da igualdade, à medida que permite a graduação dos tributos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte.

Também atua como garantidor da igualdade o princípio da uniformidade geográfica, em razão de impedir que a União institua tributos de modo desigual sobre o território nacional, de forma a privilegiar algum dos Estados federados. Tal desigualdade somente será possível caso o objetivo seja reduzir as desigualdades regionais, o que também atende ao princípio da igualdade.

A discriminação da procedência de bens e serviços em razão de sua origem também é vedada aos Estados, Distrito Federal e Municípios, fortalecendo o princípio da igualdade.

O princípio da irretroatividade tributária efetiva a necessária previsibilidade do direito, característica importante da segurança jurídica.

Veja-se, nesse aspecto, que, com o asseguramento da irretroatividade tributária, há consagração da segurança com relação aos fatos consumados no passado (imutabilidade), de forma a conferir tranquilidade aos cidadãos para o planejamento futuro.

Esse princípio está estritamente ligado aos princípios de proteção à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido.

O mesmo fenômeno se dá quanto ao princípio da anterioridade tributária, uma vez que a maior parte dos tributos não pode ser exigida no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Quanto à proibição de confisco, verifica-se que é mais um princípio tributário que deverá guiar a atividade dos entes federados, conferindo segurança ao patrimônio dos cidadãos. Portanto, aqui, novamente, é imposta mais uma limitação ao Poder tributante.

Todos estes princípios visam a dar garantias ao patrimônio dos cidadãos contra a atuação abusiva do Estado, de modo a impedir que a legislação traga prejuízos aos verdadeiros donos do poder.⁸⁷

Os mencionados princípios visam a permitir que as pessoas possam planejar suas relações sociais, conferindo segurança para as relações jurídicas estabelecidas em um dado momento.

Com base nessas afirmações, nota-se que, embora não conste expressamente em dispositivos normativos, o princípio da segurança jurídica é valor que inspira todo o ordenamento jurídico.

Resta claro, portanto, que não era necessário que o mencionado princípio constasse expressamente no ordenamento.

José Souto Maior Borges explica que não haveria grande proveito no fato de a segurança jurídica constar expressamente em norma positivada, *in verbis*⁸⁸:

Mas a segurança jurídica é um atributo que convém tanto às normas jurídicas, quanto à conduta humana, fulcrada em normas jurídicas, quanto à conduta humana, fulcrada em normas jurídico-positivas; normas asseguradoras desse valor – é dizê-las informadas pela segurança jurídica. Nessa região normativa material contudo não costumam as normas positivas enunciá-la *tout court*, como se assim estivesse inspirado e formulado o princípio: “É assegurada a segurança jurídica”. Nesse enunciado, a segurança jurídica soaria quase como vã tautologia. Noutras palavras e mais claramente: a segurança postula, para sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico.

Portanto, é pela conjugação de vários princípios constantes expressamente em nosso ordenamento jurídico que se extrai a presença inequívoca do princípio da segurança jurídica.

⁸⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*, 29ª ed., rev. e atual. Saraiva: São Paulo, p. 24.

⁸⁸ BORGES, José Souto Maior. *O princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. Revista Dialética de Direito Tributário, no. 22, p. 24.

E, no campo do Direito Tributário, a segurança jurídica é respeitada, o que pode ser constatado pelos vários princípios relativos ao Sistema Constitucional Tributário, conforme já discorreu Lucia Valle Figueiredo⁸⁹:

Não fugiu o Sistema Tributário Nacional de trazer, às abertas, às claras, o princípio da segurança jurídica, da certeza do direito, da lealdade da Administração. A segurança jurídica foi prestigiada – e como – nas Disposições Constitucionais Transitórias (...). Não está o princípio expresso no texto constitucional. Entretanto, irradia-se como já afirmado, por todo o Sistema Constitucional. E, outrossim, vai permear todo o sistema tributário.

Conclui-se que o princípio da segurança jurídica permeia todo o ordenamento jurídico. E, conforme analisado, os mais importantes princípios gerais e específicos presentes nas relações jurídicas relacionadas ao Direito Tributário demonstram a sua presença, aplicação e efeitos perante o Sistema Constitucional Tributário, implicando, também, na sua aplicação ante as contribuições sociais, já que se tratam de tributos, observadas apenas algumas peculiaridades específicas relativas à este espécie tributária.

3.2.8 Princípios Constitucionais aplicáveis às Contribuições Previdenciárias.

Além dos princípios constitucionais analisados nos tópicos anteriores, existem outros princípios constitucionais aplicáveis especificamente às contribuições previdenciárias.

Inicialmente, cumpre observar uma peculiaridade relativa à aplicação da anterioridade tributária especificamente para as contribuições previdenciárias.

Em geral, é vedado à União Federal, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os

⁸⁹ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Princípios de Proteção ao Contribuinte: Princípio da Segurança Jurídica*. RDT p. 47/56.

houver instituído ou aumentado, sendo necessário, ainda, que seja observado um prazo mínimo de noventa dias entre a data da publicação da referida lei, nos termos do artigo 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Dessa forma, ainda que um determinado tributo seja instituído ou aumentado no último dia de certo exercício financeiro, o tributo somente poderá ser cobrado a partir de noventa dias a contar da publicação da lei fiscal.

No caso das contribuições previdenciárias, a anterioridade tributária é aplicada apenas com base na alínea “c”, do inciso III, do artigo 150 da CF/88, em razão do disposto nos artigos 149 e 195, parágrafo 6º da Carta Magna:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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:

(...)

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

Em outras palavras, as contribuições previdenciárias podem ser cobradas a partir de noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou aumentado, não havendo necessidade de mudança do exercício financeiro tal como ocorre, em regra, para os demais tributos.

De outro lado, é importante observar que o artigo 195, *caput*, da CF/88, traz como princípio das contribuições sociais (dentre as quais são espécie as contribuições previdenciárias), a universalidade de financiamento da seguridade social.

O referido princípio está em consonância com o princípio da universalidade da cobertura e atendimento, relativo aos serviços e benefícios da seguridade social.⁹⁰

E tal universalização de financiamento visa à obtenção de recursos financeiros suficientes para a manutenção do sistema de proteção, especialmente em razão de sua importância dentro da república federativa brasileira. Conforme nos ensina Zélia Luiza Pierdoná:⁹¹

As contribuições sociais são também um mecanismo de justiça social, na medida em que garantem as prestações de benefícios de seguridade social, a qual, como já referido, deve garantir um mínimo indispensável a uma vida digna.

Assim sendo, visando à sustentação financeira do sistema de seguridade social e tendo em vista a sua importância para o implemento dos objetivos da Ordem Social⁹², toda a sociedade, em solidariedade, foi chamada para o custeio do sistema de seguridade social.⁹³

⁹⁰ O referido princípio foi objeto de estudo no capítulo I do presente trabalho.

⁹¹ PIERDONÁ, Zélia Luiz. *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: LTr, 2003, p. 50.

⁹² PIERDONÁ, Zélia Luiza. *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: LTr, 2003, p. 49/52.

⁹³ Exceções constitucionalmente previstas na parte final do artigo 195, II, e parágrafo 7º do mesmo artigo, além daquela prevista no artigo 149, parágrafo 2º, I, todos da CF/88.

Há, ainda, expressa previsão constitucional quanto à necessidade de diversidade da base de financiamento da seguridade social, nos termos do artigo 194, VI, da CF/88.

Tal princípio também demonstra a preocupação do Poder Constituinte relativamente à saúde financeira do sistema, já que a diversidade da base de financiamento pode reduzir a possibilidade de haver colapso financeiro do sistema de seguridade social.

Vale ressaltar, mais uma vez, os ensinamentos de Wagner Balera quando afirma que caberá:⁹⁴

[...] ao legislador complementar a faculdade para explorar e identificar, com base no art. 195, §4º, combinado com o art. 154, I, da Constituição, outros sinais de riqueza que poderão ensejar a cobrança de novas contribuições sociais, a fim de que fique garantida a manutenção ou expansão da seguridade social.

Outrossim, verifica-se que a Constituição determinou que, no âmbito do custeio da seguridade social, seja observada a equidade na forma de participação de seu financiamento (artigo 194, V), o que implica, por seu turno, na observância dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva tributária.⁹⁵

Com efeito, percebe-se que o princípio da equidade da participação do custeio está intimamente ligado aos princípios da capacidade contributiva e igualdade tributária (que também são aplicáveis às contribuições previdenciárias).

Nesse aspecto, cada indivíduo da sociedade deverá contribuir de acordo com sua capacidade econômica e conforme os riscos da atividade econômica desenvolvida, em consonância, inclusive, com as disposições do artigo 195, parágrafo 9º da Constituição Federal: “§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização

⁹⁴ BALERA, Wagner. *Sistema de Seguridade Social*, 4ª. ed. São Paulo: Editora Ltr, 2006, p. 22.

⁹⁵ BALERA, Wagner. *A contribuição social sobre o lucro*. Revista de Direito Tributário, n 67, pg. 294.

intensiva de mão-deobra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.”

De tal modo, deve ser feita distinção entre as pessoas que irão contribuir ao sistema de seguridade social, para que a participação no custeio seja feita conforme capacidade econômica de cada contribuinte, em respeito aos princípios da igualdade tributária e da equidade na participação do custeio da seguridade social.

Verifica-se, ainda no que diz respeito ao parágrafo 9º, do artigo 195, da Constituição Federal, que tal dispositivo traz, de outro lado, o princípio da progressividade, de forma a dividir a carga tributária entre os indivíduos da sociedade e a possibilitar a instituição de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas para a cobrança das contribuições previdenciárias, com base no tipo da atividade econômica desenvolvida, na quantidade de mão-de-obra utilizada em suas atividades, no porte da empresa ou na condição estrutural do mercado de trabalho.

Saliente-se, por fim, que, por força do que dispõe o artigo 167, inciso XI, da Constituição Federal, é expressamente vedada a utilização dos recursos provenientes das contribuições previdenciárias (previstas nos artigos 195, I e II, da CF/88) para outros fins que não o custeio dos benefícios pagos pela Previdência Social:

Art. 167. São vedados:

(...)

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

O dispositivo constitucional acima transcrito demonstra a preocupação em vincular expressamente à seguridade social, especificamente ao ramo da Previdência Social, os recursos obtidos das contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos e demais rendimentos do trabalho, sendo vedado qualquer desvio para finalidades distintas.

Conclui-se, dessa forma, que as contribuições previdenciárias, por se tratar de tributos, estão sujeitas aos princípios constitucionais aplicáveis aos tributos em geral, mas com algumas particularidades específicas aplicáveis somente a elas.

4 A DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

4.1 A Decadência

As relações jurídicas não geram efeitos por tempo indefinido no ordenamento jurídico. A fluência do tempo gera consequências jurídicas, causando extinção ou aquisição de direitos pelas partes.

Realmente, o tempo sempre foi objeto de preocupação do Direito. Por exemplo, nota-se que o tempo foi introduzido na Constituição, na própria hipótese de incidência e no consequente normativo das normas, definindo, por exemplo, momento de ocorrência do fato imponible.

Observa-se, pois, que o tempo assinalado pelo direito acaba por reger situações jurídicas, atribuindo termos de início de eficácia e de vigência de leis e estabelecendo prazos para a prática de certos atos.

Eurico Marcos Diniz de Santi ensina que o tempo tem o duplo papel de criar e extinguir direito⁹⁶:

No tempo nascem os fatos, no tempo nasce o direito, no tempo morrem os fatos, pelo tempo o direito extingue o direito. (...) Decadência e prescrição são formas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.

Assim, o tempo pode ser, na perspectiva jurídica, um fato jurídico. Realmente, desde que previsto no direito posto, o fluir do tempo é apto a produzir efeitos jurídicos

⁹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 40.

concretos, de forma a impedir que situações jurídicas de incerteza perpetuem-se no tempo, garantindo segurança às relações jurídicas.⁹⁷

Em suma, o tempo pode causar a extinção ou aquisição de direitos, sempre visando à estabilização das relações jurídicas e à preservação da segurança jurídica.

Verifica-se, portanto, que o ordenamento jurídico, visando à manutenção da segurança jurídica, nos outorga prerrogativas e nos impõe obrigações, conferindo o poder necessário para que os indivíduos protejam seus direitos.

Entretanto o poder conferido para a proteção do direito não é ilimitado e deve ser utilizado dentro dos prazos previamente estipulados na legislação, já que a faculdade de exercício de determinado direito não pode ser eterna.

Assim, o ordenamento jurídico acaba sendo implacável com aqueles que negligenciam os seus direitos, já que a eventual permissão de que os indivíduos praticassem atos necessários para o exercício de determinado direito por prazo indeterminado iria em sentido contrário ao da estabilidade das relações sociais e da segurança jurídica, conforme ensina Fábio Fanucchi⁹⁸:

Será sempre dentro dessa premissa que o intérprete deverá examinar os textos legais que ditem causas extintivas legais e não dentro daquela outra, errônea, de que elas são representativas de punição ao titular desinteressado de seu direito. Muito mais do que o benefício ou o prejuízo individual, o direito, nessas instituições, visa a calma no panorama social, objetivo superior com que se reveste.

Já, nesse sentido, verifica-se que a decadência trata-se de instituto jurídico que visa à estabilidade das relações jurídicas, dando condição de segurança e certeza e assegurando que as relações jurídicas não se eternizem no tempo.

⁹⁷ Nota-se que a segurança jurídica é princípio informador da decadência, ou seja, a decadência atua em prol da segurança jurídica. A importância da preservação da segurança jurídica perante o ordenamento jurídico está detalhada no capítulo anterior.

⁹⁸ FANUCCHI, Fábio Fanucchi. *Da prescrição e da decadência*, JUSTITIA, 2º Trimestre de 1975, v. 89, p.97.

Leandro Paulsen ensina que⁹⁹:

A estabilidade das situações jurídicas também se mostra necessária à segurança. A própria vida das pessoas tem uma dimensão temporal. Com o passar do tempo, situações se consolidam, a memória se perde, as provas se esvaem e as conseqüências da recomposição das situações ainda que para fins de aplicação de determinadas normas do ordenamento jurídico assumem dimensão exacerbada, a exigir sua estabilização por questão de segurança e mesmo de justiça.

Assim é que o ordenamento jurídico prevê a decadência como prazo limite para o exercício de direitos, a prescrição como prazo limite para a busca da tutela jurisdicional, esta implicando a perda da ação, sendo que no Direito Tributário implica a extinção do próprio crédito tributário.

Antonio Luiz Câmara Leal esclarece que o objeto da decadência é o direito, o qual, por força da lei, nasce subordinado à condição de exercício por tempo limitado¹⁰⁰:

O direito é uma faculdade de agir atribuída ao titular (...). Se o prazo que se estabelece se refere à faculdade de agir, subordinando-a à condição de exercício dentro de determinado lapso de tempo, esse prazo é de decadência; (...). A decadência impede que o direito, até então existente em potência, passe a existir em ato; (...). A decadência, pois, extingue o direito antes que se tivesse exteriorizado ou adquirido uma existência objetiva.

E arremata o referido autor¹⁰¹: “A decadência é a extinção do direito, pela inércia continuada de seu titular, que deixa de exercitá-lo, durante o termo prefixado ao seu exercício.”

No âmbito do Direito Tributário, a decadência tem características específicas, não se confundindo com os demais conceitos encontrados nos demais ramos do direito (civil, penal, trabalhista etc), razão pela qual iremos analisá-la especificamente no âmbito daquele ramo do direito, por ser objeto específico do presente estudo.

⁹⁹ PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p..58.

¹⁰⁰ LEAL, Antonio Luiz Câmara. *Da prescrição e da Decadência*, 4.ed. Forense:Rio de Janeiro, 1982, p. 37/105.

¹⁰¹ LEAL, Antonio Luiz Câmara. *op.cit.*, p. 37/105.

Assim, necessária será a análise do referido instituto, dentro do contexto do Sistema Constitucional Tributário, bem como das disposições do Código Tributário Nacional.

4.2 Decadência no Direito Tributário

Embora o Direito possa ser considerado inesgotável, certos direitos, quando devidamente exercidos, acabam por interferir na esfera jurídica de terceiros. Nesses casos, o não exercício do direito no prazo estipulado em lei gera a extinção do direito.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a decadência é o fato jurídico que faz expirar um determinado direito em razão do não-exercício durante um intervalo de tempo preestabelecido. Assim, como as relações jurídicas não permanecem produzindo efeitos indefinidamente durante o tempo, a inércia de titular de direito para realizar ato necessário para a sua preservação provoca a extinção do direito pela ocorrência da decadência.¹⁰²

No Direito Tributário, o Estado tem o direito (e dever) de constituir formalmente o crédito tributário por meio de procedimento específico, qual seja: o lançamento, para que posteriormente tal crédito, caso não pago, seja devidamente executado na esfera judicial.

Contudo este poder/dever estatal não é ilimitado. Está limitado pela própria Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Com efeito, após a ocorrência do fato impositivo (momento do nascimento da obrigação tributária), cabe ao credor (Estado) constituir o seu crédito mediante o lançamento,

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 468.

dentro dos prazos estabelecidos em lei complementar, sob pena de perder seu direito pela ocorrência da decadência.

Destarte, a decadência no âmbito do direito tributário é o fenômeno pelo qual a obrigação tributária é extinta, quando não lançada pela Fazenda Pública nos prazos fixados em lei complementar.¹⁰³

Em outras palavras, a decadência cria a impossibilidade de constituição do crédito tributário pelo sujeito ativo da obrigação tributária respectiva, após o transcurso do prazo legal previsto para o procedimento de lançamento.

A matéria está disciplinada no Código Tributário Nacional, especialmente nos artigos: (i) 150, parágrafo 4º, no que diz respeito à regra da decadência para os tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação; 173, relativamente à regra de decadência para os tributos sujeitos ao lançamento de ofício; e 156, inciso V, ao estabelecer a decadência como causa extintiva do crédito tributário.¹⁰⁴

Ressalte-se, por oportuno, que a definição da decadência tributária por meio do Código Tributário Nacional é resultado do disposto no artigo 146, III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988¹⁰⁵.

Portanto, tendo em vista que a decadência tributária é disciplinada especificamente pelo Código Tributário Nacional, conclui-se que o referido instituto, no

¹⁰³ SANTOS JR. Francisco Alves dos. *Decadência e prescrição no Direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 100.

¹⁰⁴ Com relação ao fato de a decadência constar expressamente no CTN como causa de extinção do crédito tributário, Fábio Fanucchi., adverte que a decadência não é forma de extinção do crédito tributário, mas sim de exclusão do crédito, na medida em que a sua ocorrência impede, justamente, que o crédito seja devidamente constituído. In *A Decadência e prescrição no Imposto de Renda. Decadência e Prescrição* São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 427.

¹⁰⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e **decadência** tributários;

campo tributário, pode ser definido como a perda do direito do Estado constituir o seu crédito tributário, por meio do lançamento (ato administrativo), em razão de sua inércia durante determinado período de tempo, anteriormente previsto em lei.

4.3 Obrigação Tributária e Crédito Tributário

Para melhor entendimento do instituto da decadência tributária, devem ser estudados os conceitos de obrigação e crédito tributários.

Inicialmente, verifica-se que a obrigação pode ser entendida como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, consoante a qual uma determinada pessoa, chamada de sujeito ativo ou credor, tem o direito subjetivo de exigir de outra pessoa, chamada neste caso de sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.¹⁰⁶

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Obrigação é o poder jurídico pelo qual uma pessoa (sujeito ativo), com base na lei ou em contrato (causa), pode exigir de outra ou de um grupo de pessoas (sujeito Passivo) o cumprimento de uma prestação possível, lícita, determinável e possuindo expressão econômica (objeto). É positiva a obrigação, quando o sujeito passivo tem o dever de dar ou fazer alguma coisa, e negativa quando importa uma abstenção de um ato.¹⁰⁷

Saliente-se que a soberania estatal que é utilizada para cobrar tributos não advém de simples relação de poder. Nasce por meio de uma relação jurídico-tributária, cujo surgimento ocorre a partir de um fato concreto (fato imponível¹⁰⁸) abstratamente previsto na norma tributária (hipótese de incidência) instituída por lei.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 290.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 87.

¹⁰⁸ Fato imponível da obrigação tributária consiste na situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência do tributo. O art. 114 do CTN refere-se ao fato imponível da obrigação principal.

Nesse aspecto, é importante observar que a obrigação tributária é oriunda de lei (obrigação *ex lege*), sendo irrelevante a vontade das partes envolvidas na relação jurídica tributária ¹⁰⁹.

Entretanto a obrigação tributária, caso não adimplida pelo contribuinte, deverá ser formalizada por ato administrativo denominado “lançamento”, sob o qual será procedida a liquidação da obrigação principal, tornando-se verdadeiro crédito tributário, de forma a conferir à relação jurídico-tributária a necessária liquidez, certeza e exigibilidade.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado ¹¹⁰:

Obrigação tributária é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

Complementando o entendimento anterior, segundo Hugo de Brito Machado, a distinção entre a obrigação tributária e o crédito tributário é a seguinte ¹¹¹:

Para fins didáticos, podemos dizer que a obrigação tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o crédito tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação. Na obrigação tributária existe o dever do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal) ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível.

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Verifica-se, pois, que, em relação ao fato imponível da obrigação principal, não há importância quanto à vontade do sujeito que o pratica, já que os aspectos subjetivos não são relevantes.

¹⁰⁹COSTA, Alcides Jorge da. *Obrigação Tributária*, in *Curso de Direito Tributário*, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 183.

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 97.

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *op.cit.*, p. 91.

Assim, enquanto a obrigação tributária carece de força para executiva, já que se trata de obrigação ilíquida, o crédito tributário permite que o Estado exija dos contribuintes o pagamento de tributo devido.

Conforme nos ensina Hugo de Brito Machado:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (objeto da relação obrigaciona).¹¹²

Dessa maneira, o crédito tributário corresponde exatamente à obrigação tributária devida ao Estado. De acordo com José Souto Maior Borges:

Se a obrigação tributária for identificada com o dever de prestar o tributo, o dever jurídico tributário específico, imputado normativamente ao sujeito passivo, estará, como visto, em relação com o crédito tributário, precisamente porque o do direito de crédito tributário é um direito-reflexo da obrigação tributária.¹¹³

Contudo, nos termos do art. 140 do CTN, a obrigação tributária nunca será afetada pelas circunstâncias que: (a) modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que (b) excluem sua exigibilidade.¹¹⁴ Ou seja, o crédito tributário eivado de vício não impossibilita a autoridade administrativa de efetuar novo lançamento para constituí-lo validamente.

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 131.

¹¹³ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 55.

¹¹⁴ “Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.”

4.4 – O Lançamento Tributário

Como visto acima, o crédito tributário formaliza a obrigação tributária, definindo e quantificando o valor do tributo devido por meio do ato administrativo chamado “lançamento”.¹¹⁵

De acordo com o art. 142 do CTN:

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.

Já, de plano, verifica-se que a autoridade administrativa tem competência privativa para a constituição do 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”.

Segundo Aliomar Baleeiro¹¹⁶:

Na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado.

¹¹⁵ Segundo Luciano Amaro, em nosso ordenamento jurídico (especificamente com base nas disposições do CTN), tem-se como regra a necessidade de lançamento até mesmo para os casos em que o pagamento do tributo independa de qualquer providência do sujeito ativo. Nestes casos, segundo o referido autor, o lançamento somente seria necessário nos casos em que haja omissão do sujeito passivo, no sentido de deixar de recolher, total ou parcialmente, o tributo devido. Entretanto, criou-se a figura da homologação expressa por parte do sujeito ativo, como espécie de ato homologatório. Assim, conclui o autor: “(...) em nosso direito positivo, o lançamento é sempre necessário, ainda que se opere por omissão da autoridade encarregada de praticá-lo.” *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. Saraiva: São Paulo, 2004, p.333.

¹¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 10ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 502.

Percebe-se que a doutrina tem divergências com relação à definição do lançamento como ato ou procedimento.¹¹⁷

Segundo Paulo de Barros Carvalho é necessário esclarecer, de antemão, a natureza do lançamento tributário (se ato ou procedimento) antes mesmo de ser analisada outra divergência doutrinária relativa a essa figura jurídica (se dotada de natureza declaratória ou constitutiva), *in verbis*¹¹⁸:

Vem a ponto advertir que a contenda entre as teses declaratória e constitutiva, ainda que tenha visos de procedência e importância científica, do que não estamos convencidos, se aloja no plano da eficácia do lançamento, isto é, no tempo em que se cuida dos efeitos jurídicos que irradia. Enquanto isso, o pleito sobre a configuração do ato ou procedimento fere a identificação mesma da identidade, vale dizer, coloca-se no plano da existência, cronologicamente anterior ao da eficácia, como já tivemos ensejo de acentuar.

Nesse aspecto, esclarece o referido autor que¹¹⁹:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

Em dissonância com entendimento acima exposto, para Hugo de Brito Machado o lançamento é: [...] procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Entretanto, em consonância com o entendimento exposto por Paulo de Barros Carvalho, verifica-se que, no caso do lançamento, a atividade administrativa é desenvolvida

¹¹⁷ O próprio Código Tributário Nacional refere-se ao lançamento como procedimento em seu art. 142, *caput* e como ato no art. 150, *caput*.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 256.

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *op.cit.*, p. 390.

com base na lei, onde deve buscar o procedimento adequado para atingir o ato final, qual seja o ato administrativo do lançamento.

Dessa forma, o procedimento administrativo pressupõe alguns atos necessários para a consecução do ato administrativo. Nas palavras de Maria Sylvia Zanella di Pietro¹²⁰:

Existem, no entanto, determinados atos que são preparatórios ou acessórios do ato principal, mas que não podem ser excluídos da noção de ato administrativo, porque ou integram um procedimento ou fazem parte de um ato complexo. Nesse caso, eles são condições de validade do ato principal; sem eles este não produz efeitos jurídicos; além disso, podem ser impugnados separadamente.

Assim, merece destaque o entendimento adotado por Paulo de Barros Carvalho ao definir como ato administrativo aquele referente ao lançamento tributário.

Nesse exato sentido, Carlos Augusto Jeniêr explana¹²¹:

O lançamento tributário é um ato jurídico que se conforma com perfeição ao conceito anteriormente oferecido (dicção prescritiva de direito), sendo, ao nosso ver, perfeitas as observações de Paulo de Barros Carvalho, quando destacava que caracterizar o lançamento como um procedimento, consoante a expressão do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é atuar como grande imprecisão. Se o procedimento se substancia numa série de atos, que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para a consecução de um fim determinado, torna-se evidente que, ou escolhermos o ato final da série resultado do procedimento, para identificar a existência da identidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos.

(...)

Dessa forma delimitamos nosso entendimento da questão filiando-nos ao grupo que reconhece o lançamento tributário como ato jurídico administrativo, aplicando-se-lhe toda a doutrina secular advinda do direito administrativo que, apresentando elementos eficazes para o seu trato, apontam o seguro caminho a ser trilhado, sobretudo no que tange à sua constituição, requisitos de validade e destituição.

Conclui-se, nesse ponto, que, embora o sujeito ativo lance mão de uma série de atos administrativos (conjunto de atos preparatórios denominados procedimento) com o

¹²⁰ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito administrativo*. 13.^a ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 181.

¹²¹ JENIÊR, Carlos Augusto. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e decadência*, coordenação de Hugo de Brito Machado, Dialética, Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002, p. 62.

escopo de elaborar o documento de crédito tributário contra o contribuinte, é apenas com a emissão do referido documento (ato final) que se teria aperfeiçoado o lançamento, com a constituição do crédito tributário. Desse modo, o lançamento é um ato administrativo que ocorre no momento da emissão dos documentos que formalizam o crédito tributário.

Outro ponto que deve ser estudado, com relação ao lançamento, diz respeito à sua natureza jurídica: se declaratória ou constitutiva.

Conforme Alfredo Augusto Becker, ocorreram intermináveis discussões acerca da natureza do lançamento. Alguns sustentavam que tem eficácia constitutiva da obrigação tributária, enquanto outros alegavam que tem apenas natureza declaratória.¹²²

O citado insigne jurista explica, resumidamente, que aqueles que sustentam a eficácia apenas declaratória do lançamento também reconhecem que este ato administrativo adiciona alguns efeitos substanciais à relação jurídico-tributária. Já, os que alegam que o lançamento tem natureza constitutiva, negam os efeitos jurídicos anteriores ao lançamento.

Segundo Hugo de Brito Machado:¹²³

A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria o direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

E conclui o mencionado autor que o “lançamento é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente”.¹²⁴

¹²² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. pp. 353/361.

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 177.

¹²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 177.

No entendimento de Paulo de Barros Carvalho, a obrigação tributária não está dissociada do crédito tributário:¹²⁵

Retornemos a mensagem do art. 142 do Código Tributário Nacional, para lembrar que esse Estatuto faz uma distinção, no meu entender improcedente, entre crédito e obrigação, como se fora possível, à luz da Teoria Geral do Direito, separar essas duas entidades. A obrigação nasceria com o acontecimento do ‘fato gerador’, mas surgiria sem crédito, que somente com o ‘procedimento de lançamento’ viria a ser ‘constituído’. Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta? O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência.

E, ainda, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, é errado afirmar que o lançamento institui o crédito. Segundo o insigne jurista:¹²⁶

[...] o lançamento apenas confere exigibilidade ao crédito – quando isso for necessário – ao individualizar o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe liquidez, certeza e exigibilidade.

Nota-se, pois, que, após a ocorrência do fato imponível, além da obrigação tributária, já surge também o crédito tributário, o que demonstra a natureza declaratória do lançamento. De outro lado, é de se ressaltar que, em alguns casos, o lançamento acrescenta efeitos jurídicos (exigibilidade) à relação tributária.

A seguir, serão estudadas as modalidades de lançamento existentes em nosso ordenamento jurídico.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 216.

¹²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 751.

4.4.1 – Lançamento por Declaração

O lançamento por declaração está previsto no artigo 147 do CTN e também é conhecido como lançamento misto, uma vez que nessa modalidade de lançamento o contribuinte auxilia o sujeito ativo (Fisco) por meio de declarações prestadas.¹²⁷

Após o recebimento das informações, a autoridade administrativa tem condições de efetuar o lançamento com vistas a notificar o próprio contribuinte para o pagamento do tributo.

Portanto, nessa modalidade de lançamento, cabe ao contribuinte prestar todas as informações necessárias para que o Fisco possa efetuar o cálculo do tributo devido.

No caso das contribuições previdenciárias devidas nos casos de regularização de obra é essa a modalidade de lançamento utilizada. Nessa situação o contribuinte, por meio de Declaração e Informação Sobre Obra - DISO, presta informações da obra à Receita Federal e a autoridade administrativa, a partir dessas informações, expede Aviso para Regularização de Obra - ARO, para a cobrança dos valores eventualmente devidos.¹²⁸

4.4.2 – Lançamento de Ofício

Esta modalidade de lançamento é feita diretamente pelo fisco, sem que o contribuinte tenha que necessariamente prestar informações, apenas com base nas informações obtidas pelo próprio sujeito ativo.

Esse tipo de lançamento está previsto no artigo 149 do CTN e tem como pressuposto uma série de hipóteses:

¹²⁷ 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

¹²⁸ Essa modalidade de lançamento está prevista nos artigos 338 a 340 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

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.

Verifica-se que, caso o sujeito passivo deixe de apresentar corretamente os dados necessários para algum dos casos de lançamento por declaração, surge para o fisco o dever de lançar de ofício. Da mesma forma, deverá ser lançado de ofício o tributo quando restar comprovado que houve omissão ou inexatidão por parte do contribuinte, quando lhe for atribuída a responsabilidade pela apuração e antecipação do tributo.

Portanto qualquer tributo poderá ser objeto de lançamento de ofício, qualquer que seja a modalidade de lançamento a que esteja sujeito, bastando que o tributo não tenha sido regularmente lançado pela outra modalidade de lançamento.

Nos termos do disposto no art. 173, I, do CTN, o lançamento *ex officio* deve ser realizado dentro do lapso decadencial que será iniciado no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

4.4.3 – Lançamento por Homologação

O lançamento por homologação é a modalidade de lançamento das contribuições previdenciárias, de forma que o seu melhor entendimento é imprescindível para se resolver a problemática suscitada no presente trabalho.

De acordo com as disposições do art. 150, do CTN, 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. Assim, a referida autoridade irá homologar ou não a atividade exercida pelo contribuinte assim que tomar conhecimento.

Ou seja, nessa modalidade de lançamento, o contribuinte apura o valor do tributo e efetua o recolhimento do valor devido sem que haja prévio exame do Fisco. Somente após tomar conhecimento do valor recolhido, a autoridade administrativa homologa tal recolhimento, de forma a operar a extinção definitiva do crédito tributário.

Essa modalidade de lançamento também é conhecida como “autolancamento”. Todavia existem críticas a essa nomenclatura, sob o entendimento de que, por força do contido no art. 142, *caput*, do CTN, o ato administrativo de lançamento sempre será privativo da autoridade administrativa competente. Este é o entendimento de Alberto Xavier sobre o tema¹²⁹:

Salta logo a vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após a tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração recusando-se formalmente a utilizar o conceito – com aquele contraditório – de auto lançamento, acaba caindo neste vício quando alude nos §§ 1 e 4 à ‘homologação do lançamento’. Assim fazendo, entrou em contradição com o *caput* do art. 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e do mesmo passo acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do art. 142.

¹²⁹ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

Percebe-se que, para os casos de lançamento por homologação, a homologação da autoridade administrativa é referente aos atos praticados pelo sujeito passivo, em que autoridade administrativa ratifica e convalida o lançamento anteriormente efetuado pelo contribuinte. De acordo com os ensinamentos de José Souto Maior Borges: “O que se homologa nas hipóteses de lançamento por homologação não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a “atividade” do sujeito passivo tendente à satisfação do crédito tributário.”¹³⁰

Conforme os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o ato de homologação praticado pela autoridade administrativa não se confunde com o lançamento, uma vez que tal ato seria caracterizado por simples “ato jurídico administrativo de natureza confirmatória”¹³¹:

A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o lançamento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

(...)

Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.

Desta feita, nota-se que a homologação prevista no art. 150, do CTN, diz respeito à posterior verificação da regularidade de apuração e pagamento do tributo devido, sendo que tal ato não se confunde com o lançamento propriamente dito (já que não constitui o crédito tributário, mas, ao contrário, o extingue definitivamente).

Mas frise-se que a homologação não implica necessariamente que tenha ocorrido a antecipação do pagamento do tributo. José Souto Maior Borges esclarece que:¹³²

¹³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.^a ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 371.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 283.

¹³² BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.^a ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 381.

A essa atividade procedimental corresponde o dever de antecipar o pagamento do tributo. Antecipação que tem como termo de referência o ato homologatório. À falta do pagamento, só há o que homologar nas hipóteses de crédito maior do que o débito apurado no período fiscal (ICMS e IPI). A atividade homologável não corresponde ao pagamento. Conseqüentemente, a terminologia contemplada no Código Tributário Nacional é, sob esse aspecto feliz: homologa-se a “atividade” do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será, então, necessariamente o pagamento.

Destarte, o contribuinte pode exercer atividade relativa à apuração do montante devido, mas deixar de recolher qualquer quantia ao erário público, sob o pretexto de ter efetuado compensação de valores indevidamente recolhidos em competências anteriores, por exemplo. Nessa situação, a autoridade administrativa deverá homologar a atividade do sujeito passivo, desde que a operação de crédito e débito tenha sido corretamente aplicada pelo devedor.

Destaque-se, também, que a autoridade administrativa tem o poder de negar a homologação dos atos praticados pelo contribuinte, momento em que deverá ser realizado o lançamento *ex officio*, em consonância com as disposições dos arts. 149, V, e 150, §§ 2º, 3º e 4º, do CTN.

Em outras palavras, a competência da autoridade administrativa para homologar a atividade do contribuinte gera, por via indireta, a competência para denegá-la, desde que reste comprovada omissão ou inexatidão no exercício da atividade delegada ao contribuinte, especificamente para a apuração e recolhimento do tributo devido, o que, por seu turno, provoca a necessidade de lançamento de ofício por parte do fisco.

Logo, constata-se, de plano, que nos casos dos tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, o lançamento propriamente dito ocorre de modo eventual, já que somente será praticado nos casos em que a autoridade administrativa rejeitar os atos praticados pelo contribuinte.

Conclui-se, desse modo, que não é cabível o entendimento de que a categoria dos tributos sujeitos a homologação se enquadre na definição de “autolançamento”. Vejamos as considerações de José Souto Maior Borges:¹³³

E não cabe porque o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. Quando o CTN, no art. 142, caput, define o lançamento como privativo da autoridade administrativa está se referindo ao ato, e não ao procedimento, de lançamento. Só o ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa. O procedimento pode vir a ser integrado, sem nenhum óbice legal, com a participação dos particulares, em via contenciosa ou não. Mas, como todo procedimento corresponde a um *vir-a-ser* (*fieri*), tendente a um *ser* (*factum*), só o ato de lançamento inova o ordenamento jurídico. E o ato – esse, sim – é privativo da autoridade administrativa, mesmo nas hipóteses de lançamento por homologação. Essa, e não outra, a razão pela qual não é transplantável para o Direito Positivo brasileiro a categoria doutrinária do autolançamento.

Entretanto, em respeito à segurança jurídica, não poderia o contribuinte ficar sujeito à verificação de regularidade dos atos por ele praticados por prazo indeterminado. Em razão disso, foi criada a figura da homologação tácita, que está prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, e ocorrerá na hipótese de decorrer o prazo estipulado em lei sem que a autoridade administrativa proceda à sua homologação expressa. O prazo previsto no referido artigo é de cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible. Ou seja, decorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa tenha homologado o “lançamento”, será considerado homologado o procedimento adotado pelo contribuinte e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, caso não seja homologado expressamente por parte da autoridade administrativa, também não será efetuado o lançamento de qualquer espécie, já que a homologação tácita, assim como ocorre com a homologação expressa, não pode ser compreendida como lançamento propriamente dito.

¹³³ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 375.

4.5 – Prazo decadencial do Lançamento Tributário

Como visto, a decadência tributária tem como finalidade impedir que o Estado possa exigir dos contribuintes o cumprimento das obrigações tributárias por prazos indeterminados, impedindo que situações indefinidas sejam perpetuadas no tempo.

Assim, o fisco tem o poder-dever verificar o cumprimento das obrigações tributárias e, caso sejam constatadas irregularidades relativas a essas obrigações, autuar o contribuinte, mas sempre dentro de prazos previamente estabelecidos em lei.

Ou seja, nos casos em que for verificado o descumprimento das obrigações tributárias por qualquer contribuinte, a Fazenda Pública, por meio do lançamento tributário, deverá lavrar o débito respectivo para a posterior cobrança.

De outro lado, observa-se que, havendo o lançamento tributário, não haverá mais como se falar em decadência e, neste momento, o crédito tributário terá sido constituído, tornando seu direito em algo líquido, certo e exigível.

Verifica-se, portanto, que o prazo decadencial somente existe antes do ato administrativo do lançamento tributário.

Conforme será visto nos tópicos abaixo, como regra geral, os prazos previstos para que a autoridade administrativa exerça o seu poder-dever de constituir o crédito tributário por meio do lançamento estão estabelecidos nos artigos 150, parágrafo 4º, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação; e no artigo 173, do CTN, para os tributos que devem ser lançados de ofício.

4.5.1 – Artigo 173, do CTN

O artigo 173, do CTN, assim dispõe:

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.

Inicialmente, constata-se da leitura do inciso I, do referido artigo que o prazo para que a autoridade administrativa efetue o lançamento do crédito tributário é de cinco anos contados “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

Essa regra geral estabelece, portanto, que o direito de o fisco lançar o tributo devido é atingido pela decadência após o transcurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato imponible.

Já, o inciso II, do artigo 173, do CTN, prevê que, caso o lançamento seja anulado por vício formal, o prazo para o lançamento começaria novamente a correr a partir da data da decisão. Nesse ponto, percebe-se que a lei confere nova oportunidade ao fisco, para que autue o contribuinte, após o primeiro ato administrativo que resultou no lançamento anterior.

Ives Gandra Martins critica esse dispositivo, *in verbis*:¹³⁴

[...] a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência.

(...)

¹³⁴MARTINS, Ives Gandra. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 461.

Pretendeu, com um prazo suplementar, a beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente já reconhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese, de um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado.

Assim, embora seja alvo de críticas, o artigo 173, II, do CTN, criou uma nova hipótese de contagem do prazo decadencial, cujo início do prazo estabelecido é a data em que “se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Finalmente, com relação ao parágrafo único do artigo em análise, nota-se que foi criada nova data de início da contagem do prazo decadencial, que, nesse caso, será a data em que o contribuinte for notificado de qualquer medida preparatória que seja indispensável para o lançamento.

4.5.2 – Artigo 150, parágrafo 4º, do CTN

O artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, estabelece o prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos à homologação, *in verbis*:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A primeira diferença entre o referido artigo e o artigo 173, do CTN, diz respeito à data de início da contagem do prazo decadencial.

Com efeito, enquanto o prazo decadencial previsto no artigo 173, do Código Tributário Nacional tem três diferentes datas de início da contagem do prazo decadencial, o dispositivo em estudo no presente tópico refere-se apenas a uma data, qual seja: a data de

ocorrência do fato imponible. Em outras palavras, a partir do nascimento da obrigação tributária, tem o fisco cinco anos para homologar a atividade do contribuinte ou para efetuar o lançamento tributário do valor do tributo devido, sendo esta última hipótese aplicável aos casos em que a autoridade administrativa entenda por não homologar as atividades do sujeito passivo.

Entretanto, após o transcurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato imponible sem que a autoridade administrativa tenha efetuado lançamento para a cobrança do crédito tributário eventualmente devido, considerar-se-á definitivamente extinto o crédito e homologada tacitamente a atividade do contribuinte, não sendo mais possível o lançamento para a constituição do crédito tributário.

Questão controvertida diz respeito ao início do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Neste aspecto, como regra, o prazo será iniciado a partir da ocorrência do fato imponible, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Exemplificativamente, caso o contribuinte efetue a apuração e recolhimento de tributo devido que seja sujeito ao lançamento por homologação, o prazo a ser aplicado para a verificação da decadência deverá ter início a partir da ocorrência do fato imponible. Estes são os ensinamentos de Leandro Paulsen:¹³⁵:

Parece-nos claro e lógico que o prazo deste §4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitivamente a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para a homologação que o fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, no caso de entender que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração.

¹³⁵PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado/ Esmafe, 2009, p. 1036.

Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença.

Entretanto existem discussões doutrinárias quanto ao momento em que deverá ser iniciada a contagem do prazo decadencial para os casos em que o recolhimento tenha sido feito de maneira parcial ou mesmo não tenha sido efetuado qualquer recolhimento por parte do contribuinte.

Segundo Hugo de Brito Machado, havendo ou não o pagamento do tributo devido, o prazo a ser aplicável é aquele previsto no próprio artigo 150, parágrafo 4º, do CTN:¹³⁶

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo. Lançar, neste caso, é simplesmente homologar a apuração que tenha sido feita pelo contribuinte, com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento. Se não ocorreu o pagamento antecipado, mas o contribuinte prestou à autoridade a informação quanto ao montante do tributo devido, pode esta, no mesmo prazo, fazer a homologação expressa e determinar a inscrição do crédito tributário como Dívida Ativa. Se não o faz, o direito de lançar estará extinto pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

No mesmo sentido entende Leandro Paulsen¹³⁷: “O simples decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador tem o efeito homologatório, impedindo, a contrario sensu, que o Fisco proceda a lançamento de ofício de eventual diferença ainda devida e não paga nem declarada.”

Mas, em sentido contrário, Luciano Amaro afirma que, nos casos em que não houver o recolhimento do tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial aplicável seria aquele estabelecido no artigo 173, do CTN¹³⁸:

¹³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 202.

¹³⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 11ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado/ Esmafe, 2009, p. 1036.

¹³⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 396.

[...] quando não se efetua o pagamento “antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.

Em nosso entendimento, a falta de pagamento do tributo, de forma parcial ou total, não pode deslocar o prazo decadencial relativo aos tributos sujeitos à homologação para a regra prevista no artigo 173, do CTN, uma vez que a regra do artigo 150, §4º, do mesmo diploma legal, é específica para os casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Por outro lado, Hugo de Brito Machado explica e critica o entendimento de que, para os tributos sujeitos à homologação, o prazo decadencial somente começaria a partir do momento em que transcorressem cinco anos da ocorrência do fato impositivo, momento em que haveria mais cinco anos para o lançamento do crédito tributário:¹³⁹

Há quem sustente que, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo de decadência começa quando termina o prazo para homologação, vale dizer, cinco anos depois de ocorrido o respectivo fato gerador. Salvo a hipótese de homologação expressa, que em geral não acontece, esse prazo seria então de dez anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal entendimento é incorreto, data venia. Não existe nenhuma razão para que seja assim. A partir do momento em que o contribuinte apura o montante do tributo e antecipa o seu pagamento, já a Fazenda, se discordar daquele montante, pode deixar de homologar a apuração feita pelo contribuinte e efetuar de ofício a sua revisão. O prazo para fazer a revisão, neste caso, é de cinco anos a partir do fato gerador do tributo. É o mesmo prazo que a Fazenda dispõe para homologar a apuração feita pelo contribuinte.

Também tece críticas a este entendimento, Leandro Pausen:¹⁴⁰ “A regra do §4º. deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos (...)”

¹³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 202/203.

¹⁴⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 11ª ed. Porto Alegre; Livraria do Advogado/Esmafe, 2009, p. 1036.

Da mesma forma que os referidos autores, entendemos que não há como sustentar tal posicionamento, uma vez a previsão do artigo 150, § 4º, do CTN, é específica e não deixa margem a dúvidas quanto ao início do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Diferentemente, são as situações em que seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, já que o tratamento dispensado pelo Código Tributário Nacional para estas situações é realmente diferenciado.

Com efeito, há ressalva específica na parte do § 4.º do art. 150 do CTN, no que diz respeito ao início do prazo decadencial para o lançamento, nos casos em que restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo. Para estas situações, o próprio dispositivo normativo estabelece que não será aplicável o prazo decadencial de cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, já que, por opção legislativa, optou-se por prejudicar os atos praticados sem boa-fé.

Entretanto, até mesmo para essas situações, é necessário que sejam estabelecidos prazos para que o Fisco possa atuar, sob pena de perpetuação da situação jurídica, o que afrontaria a própria segurança jurídica, na medida em que a relação jurídica ficaria indefinida no tempo.

Neste aspecto, José Souto Maior Borges explana que¹⁴¹:

Ao aceitar a tese de que não decai o direito de lançar nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, estar-se-ia desconsiderando valores fundamentais nas relações entre fisco e contribuinte – a segurança, certeza e estabilidade, valores afinal, consagrados pelo próprio Código Tributário Nacional, que expressamente – e até com impropriedade – inclui a decadência entre as hipóteses de extinção do crédito tributário.

¹⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. p. 406.

Também Paulo de Barros Carvalho ensina que¹⁴²:

[...] havendo dolo, fraude ou simulação, adequadamente comprovados pelo fisco, o tempo de que dispõe para efetuar o lançamento de ofício é de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter praticado o lançamento. (...) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para formalização da exigência e para a aplicação de penalidade é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim, havendo a comprovação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o prazo decadencial a ser aplicado é a regra geral prevista no artigo 173, I, do CTN, conforme esclarece José Eduardo Soares de Melo:¹⁴³ “a conduta viciada do sujeito passivo (dolo, fraude ou simulação) acarreta a aplicação da regra geral da contagem de prazo decadencial (art. 173, I, do CTN), isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

No mesmo sentido entende Hugo de Brito Machado:¹⁴⁴

A ressalva constante da parte final do §4º do art. 150 do CTN quer dizer, apenas, que, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se aplica a norma naquele dispositivo albergada. Neste caso aplica-se a regra do art. 173, inciso I. O prazo de decadência começa no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta feita, nos casos em que o Fisco comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação o *dies a quo* para o lançamento tributário se dará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, nos termos do art. 173, I, do CTN.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 260.

¹⁴³ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*, 6 ed. rev. e atual. De conformidade com as Emendas Constitucionais nºs 45/04 e 47/05, Lei Complementar 118/05 e a Medida Provisória 258/05, p. 288.

¹⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 202/203.

5 A EXECUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PELA JUSTIÇA DO TRABALHO

A promulgação da Emenda Constitucional n.º 20/1998, que ampliou, no campo constitucional, a competência material da Justiça do Trabalho para a execução das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças trabalhistas gerou algumas controvérsias no campo jurídico - como será visto abaixo.

Frise-se, desde já, que, com a referida alteração constitucional, a Justiça do Trabalho passou a ser obrigada a executar, de ofício, as contribuições previdenciárias oriundas das sentenças que proferir, inclusive com relação àquelas que homologam acordo que põe fim à lide trabalhista.

Tal alteração visou a afastar, de vez, as discussões em torno da constitucionalidade de normas infralegais que já dispunham sobre a competência da Justiça laboral para a execução das referidas contribuições.

Entretanto, em razão de se tratar de espécie de tributo, no momento de execução das contribuições previdenciárias, deverá haver a observância de diversos princípios constitucionais a elas aplicáveis, tais como, o princípio da legalidade e a própria segurança jurídica.

Iniciando esse estudo, tratar-se-á, de forma sucinta, da evolução legislativa que atribuiu competência à Justiça do Trabalho para a execução das contribuições previdenciárias, para posteriormente adentrarmos nos demais aspectos relativos a esse tipo de execução e suas problemáticas, especialmente com relação à aplicação da decadência tributária perante a Justiça do Trabalho.

5.1 Evolução histórica

Não é de hoje que o legislador atribuiu competência para que a Justiça do Trabalho auxiliasse na execução das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças proferidas no âmbito de sua competência.

Com efeito, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, a Lei n.º 7.787/89 já dispunha expressamente em seu artigo 12 que, em caso de extinção de processos trabalhistas em que houvesse o pagamento de salário ou remuneração ao trabalhador, deveria ser efetuado, imediatamente, o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social:

Art. 12. Em caso de extinção de processos trabalhistas de qualquer natureza, inclusive a decorrente de acordo entre as partes, de que resultar pagamento de vencimentos, remuneração, salário e outros ganhos habituais do trabalhador, o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social será efetuado in continenti.

Tal atribuição de competência visava, desde então, a facilitar o recolhimento dessas contribuições, em razão de já constarem nos autos os dados que permitiam a apuração do montante devido ao Instituto Nacional do Seguro Social.

Ressalte-se que, já nesse momento legislativo, havia discussão com relação à competência da Justiça do Trabalho para exigir o recolhimento das contribuições previdenciárias, sob o fundamento de que a competência constitucional para tanto seria da Justiça Federal Comum.¹⁴⁵

Com o intuito de justamente uniformizar o procedimento interno dos Tribunais Regionais do Trabalho, a Corregedoria Geral do TST, editou o Provimento nº 1, publicado em

¹⁴⁵ Conforme GONÇALVES, Odonel Urbano, *in Seguridade Social Comentada*, São Paulo: LTr, 1997, p. 55: “A atividade do Juiz do Trabalho, no caso, há que se cingir à notificação da entidade autárquica (INSS), para as providências administrativas cabíveis. Constituído o crédito previdenciário, nos moldes do disposto no artigo 45, emergirá para o órgão do Seguro Social (INSS) o direito de ação para a respectiva cobrança. A competência para dirimir o litígio é da Justiça Federal. Isto porque se tratará de ação de cobrança de contribuição previdenciária, ocupando o pólo passivo uma autarquia federal (INSS).”

06 de março de 1990, demonstrando o entendimento de que não seria obrigação da Justiça do Trabalho a execução das contribuições previdenciárias reconhecidamente devidas em virtude de sentenças trabalhistas.¹⁴⁶

Com a revogação da Lei n.º 7.787/89 pela publicação da Lei n.º 8.212/91 (que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social), houve a manutenção da determinação legal prevista no artigo 12 da lei revogada, pelos artigos 43 e 44 da lei nova, conforme abaixo transcrito:

Art. 43. Em caso de extinção de processos trabalhistas de qualquer natureza, inclusive a decorrente de acordo entre as partes, de que resultar pagamento de remuneração ao segurado, o recolhimento das contribuições devidas à Seguridade Social será efetuado incontinenti.

Art. 44. A autoridade judiciária exigirá a comprovação do fiel cumprimento ao disposto no artigo anterior.

Ato contínuo, os referidos artigos foram alterados pela Lei n.º 8.620/93, passando a conter a seguinte disposição:

Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social.

(...)

¹⁴⁶ Segue o teor do referido Provimento: “Considerando que a Lei nº 7.787/89 dispõe sobre o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social, na hipótese de débitos trabalhistas reconhecidos em provimentos judiciais; Considerando que a citada lei atribui à autoridade judiciária o dever de zelar pelo fiel cumprimento da previsão em torno do imediato recolhimento das importâncias; Considerando que a competência da Justiça do Trabalho tem regência constitucional; Considerando o fato de os títulos judiciais prolatados pela Justiça do Trabalho versarem sobre direitos trabalhistas; Considerando que, constitucionalmente, cumpre à Justiça diversa o julgamento de controvérsias que envolvam matéria previdenciária; Considerando a premissa segundo a qual há de se presumir a compatibilidade da legislação ordinária com a Lei Básica; Considerando que a atividade da Corregedoria-Geral está limitada ao campo de atuação dos Regionais, não alcançando o das Juntas de Conciliação e Julgamento e órgãos que a integram - art. 709 da Consolidação das Leis do Trabalho; Considerando a deliberação do Pleno do Tribunal, contida no Pedido de Providências nº 13/89 - Resolução 95/89, Resolve: I Determinar aos Regionais a adoção de medidas objetivando alcançar a demonstração, pelos devedores de parcelas trabalhistas cuja satisfação tenha sido imposta por provimento judicial, do recolhimento das importâncias pertinentes devidas à Previdência Social, isto quando da satisfação dos débitos e visando à extinção do processo que os revelem; II Anexados ao processo os respectivos comprovantes, serão extraídas cópias para remessa, juntamente com cópia da sentença prolatada, à Procuradoria do IAPAS.”

Art. 44. A autoridade judiciária velará pelo fiel cumprimento do disposto no artigo anterior, inclusive fazendo expedir notificação ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), dando-lhe ciência dos termos da sentença ou do acordo celebrado.

Verifica-se que a alteração introduzida pela Lei n.º 8.620/93, basicamente, inclui a responsabilização da autoridade judiciária caso não determinasse o imediato recolhimento das contribuições previdenciárias devidas em razão das sentenças que proferisse.

A possibilidade de penalizar a autoridade judiciária em caso de descumprimento da previsão normativa prevista no artigo 43 da Lei n.º 8.212/91 trouxe novos questionamentos, já que, até então, não havia disposição constitucional que embasasse a transferência de competência para a Justiça laboral, no que diz respeito à execução das contribuições devidas ao INSS.

Nesse sentido, explicam Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari¹⁴⁷:

[...] ao pretender responsabilizar a figura do Juiz por não ter sido efetuado recolhimento de contribuições sociais, está coagindo o Juiz a cumprir determinação legal que, no entanto, poderia ser arguida de inconstitucional em controle difuso, desde que fundamentadamente, não podendo ser ‘responsabilizado’ civil, penal ou administrativamente por exercer seu juízo de convencimento sobre esta matéria.

Ainda, os referidos autores criticavam as disposições do Provimento n.º 3, publicado em 27 de agosto de 1993, da Corregedoria Geral do TST, que estabeleceram os procedimentos a serem observados “*no que diz respeito à incidência e ao recolhimento de contribuições devidas à Previdência Social sobre pagamento de direitos nas ações ajuizadas*

¹⁴⁷ CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. *Contribuição à seguridade social em razão de decisões proferidas pela Justiça do Trabalho e sua execução*, Revista LTr, São Paulo, v. 63, n. 2, fev, 1999, p. 177/178.

na *Justiça do Trabalho*”, sob o fundamento de que tais procedimentos somente poderiam ser introduzidos por meio de Lei, *in verbis*.¹⁴⁸

A Corregedoria do Colendo TST, por seu turno e, diga-se de passagem, sem embasamento legal, determinava em seu Provimento n. 02/93 a inclusão nos cálculos de liquidação das contribuições à Previdência, bem como a realização do cálculo do montante devido a título de imposto de renda, para desconto nos pagamentos a serem efetivados. Ou seja, deliberou, administrativamente, sobre matéria que é objeto tão-somente de lei – determinando quem seja o sujeito passivo da obrigação tributária (Art. 3º do Provimento), seu fato gerador (art. 5º) e vencimento da obrigação (art. 6º).

Ainda, João Oreste Dalazen ensinava que a competência da Justiça trabalhista resumia-se a determinar o recolhimento das contribuições, não havendo como defender o entendimento de que também seria competente para a execução desses tributos.¹⁴⁹

Em razão dessas discussões doutrinárias, foi promulgada a Emenda Constitucional n.º 20/98, que inseriu o parágrafo 3.º no artigo 114 da Constituição Federal de 1988, estabelecendo a competência da Justiça do Trabalho para a execução das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças trabalhistas: “§ 3º Compete ainda à Justiça do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.”

Ainda, foi instituída a Lei n.º 10.035/2000, que tratou de questões de natureza processual relativas à execução das contribuições devidas ao INSS, no âmbito da Justiça do Trabalho.

E, por fim, foi editada a Emenda Constitucional n.º 45/2004, que alterou apenas geograficamente a localização do dispositivo previsto anteriormente no parágrafo 3, do artigo 114, da Constituição Federal, sem que fosse alterado o seu conteúdo.

¹⁴⁸ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Contribuição à seguridade social em razão de decisões proferidas pela Justiça do Trabalho e sua execução*, Revista LTr, São Paulo, v. 63, n. 2, fev, 1999, p. 175.

¹⁴⁹ DALAZEN, João Oreste. *Competência material da Justiça do Trabalho*. São Paulo: LTr, 1994, p. 151/152.

Assim a Justiça Laboral passou a ser responsável, por expressa previsão constitucional, pela execução das contribuições previdenciárias devidas pelos patrões e empregados, incidentes sobre as verbas reconhecidas pela sentença trabalhista, inclusive aquelas decorrentes dos acordos celebrados.

Entretanto, mesmo após tais alterações constitucionais e legais, surgiram outros questionamentos com relação à competência da Justiça laboral para a execução das contribuições previdenciárias, como será visto nos tópicos abaixo.

5.2 Delimitação das contribuições a serem executadas pela Justiça do Trabalho

Antes de adentrar nas polêmicas relativas à alteração da competência introduzida pela Emenda Constitucional 20/98, é importante compreender o alcance da nova competência da Justiça do Trabalho.

De acordo com o disposto inicialmente no artigo 114, parágrafo 3º, da Constituição e posteriormente deslocado para o inciso VIII, do mesmo artigo, pela Emenda Constitucional nº 45/2004, as contribuições que podem/devem ser executadas de ofício pela Justiça do Trabalho são aquelas previstas no artigo 195, I, a, e II, da CF/1988, ou seja, somente aquelas incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a qualquer pessoa e a qualquer título (cota patronal) e aquelas devidas pelos próprios segurados da previdência social.

Com efeito, a competência atribuída à Justiça do Trabalho está adstrita à execução das contribuições devidas pelos empregadores e empregados, que são incidentes apenas sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, em razão da disposição normativa contida nos artigo 195, I, a, e II, da CF/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:

- 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;

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

Dessa maneira, as contribuições sociais devidas a terceiros (também conhecidas como sistema “S” – SESI, SENAC, SESC, SENAC, etc), também incidentes sobre a folha de salários e arrecadadas, em alguns casos, diretamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não estão no campo de competência da Justiça do Trabalho por falta de previsão constitucional, não obstante possa a parte, espontaneamente, efetuar o recolhimento das contribuições devidas a essas entidades no mesmo ato em que liquidar as verbas devidas a título de contribuições previdenciárias.

Portanto, tendo em vista o objeto do presente estudo, a análise da aplicação da decadência será feita apenas com relação às contribuições previstas no artigo 195, I, a, e II, da Constituição Federal de 1988.

5.3 Acordos

A Constituição menciona apenas que a execução de ofício deverá ser feita com relação às sentenças proferidas pelo juiz trabalhista, nada mencionando com relação aos acordos homologados por ele.

Assim, deve ser avaliada a extensão da norma constitucional, especificamente com relação à expressão “sentenças que proferir”, no âmbito da justiça trabalhista.

Inicialmente, nota-se que a decisão homologatória de acordo trabalhista possui efeitos próprios das sentenças de mérito.¹⁵⁰

Com efeito, de acordo com o artigo 831, parágrafo único da CLT, os casos de conciliação possuem *status* jurídico de sentença, já que são irrecorríveis:

Art. 831 - A decisão será proferida depois de rejeitada pelas partes a proposta de conciliação.

Parágrafo único. No caso de conciliação, o termo que for lavrado valerá como decisão irrecorrível, salvo para a Previdência Social quanto às contribuições que lhe forem devidas.

Entretanto a irrecorribilidade da sentença não se aplica quanto às contribuições devidas à Previdência Social, por expressa previsão legal.

A Lei preservou, dessa maneira, os direitos referentes às contribuições previdenciárias, em total harmonia com as disposições do artigo 844, *caput* do CC, segundo o qual a transação não aproveita, nem prejudica terceiros que dela não participaram.

Assim, não se afigura cabível que as partes, ao transacionar seus direitos, afetem o patrimônio público, dispondo sobre a natureza de verbas devidas aos trabalhadores, atribuindo natureza indenizatória sobre verbas de natureza salarial, por exemplo.

Em outras palavras, a Lei estabeleceu que as partes terão liberdade para transacionar os seus direitos, mas desde que os termos do acordo não afete os direitos relativos às contribuições previdenciárias.

Percebe-se que, embora o termo de conciliação possa ser considerado ponto de partida para a execução do julgado, talvez não seja com relação às contribuições previdenciárias, já que a União Federal poderá recorrer caso entenda que de alguma maneira os seu direito tenha sido indevidamente atingido.

¹⁵⁰ ALMEIDA, Amador Paes de. *CLT comentada: legislação, doutrina, jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 401.

Nesse aspecto, cumpre esclarecer que as partes poderão firmar acordo antes de haver sentença transitada em julgado que reconheça a existência de verbas salariais devidas.

Contudo as parcelas transacionadas deverão ter relação com o objeto da demanda, devendo o Juiz zelar para evitar simulação e fraude à lei, nos termos do que dispõem os arts. 128 e 129 do CPC.

Paulo Cesar Baria de Castilho esclarece que¹⁵¹:

Quando o acordo é firmado antes do trânsito em julgado da sentença (na fase cognitiva, portanto), as partes podem dispor livremente sobre os títulos que estão sendo transacionados, desde que, obviamente, façam parte do pedido inicial (conforme art. 128 do CPC, devendo ainda o juiz zelar para evitar simulação e fraude à lei – art. 129 do mesmo estatuto processual) (...)

Caso as partes resolvam transacionar sobre títulos que não são pleiteados na ação, isso deverá ser feito mediante escritura pública ou documento particular (art. 842, do CC).¹⁵²

Dessa forma, desde que existam pedidos de verbas salariais e indenizatórias, poderão as partes, sem prejuízo ao Erário Público, reconhecer apenas as verbas indenizatórias ou salariais constantes da petição inicial.

E se a União Federal entender que a empresa deveria recolher importâncias que não foram reconhecidas por sentença, deverá interpor recurso contra a decisão homologatória ou, ainda, autuar a empresa, por meio de sua fiscalização, com a observância dos requisitos previstos no artigo 142, do CTN, momento em que a empresa poderá comprovar ou não que tais verbas eram devidas ao empregado (judicial e administrativamente).

Já, com relação aos acordos celebrados após o trânsito em julgado de sentença que tenha reconhecido a existência de verbas salariais devidas, a eventual transação quanto ao montante que será pago não poderá afetar as contribuições previdenciárias devidas.

¹⁵¹ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Execução de contribuição previdenciária pela justiça do trabalho*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 96.

¹⁵² CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *op.cit.*, p. 96.

Isso porque já teria sido decidido perante o Poder Judiciário que determinadas verbas eram devidas, mas não foram pagas, hipótese em que já teria sido reconhecida a existência de dívida previdenciária que também não foi paga (caso as verbas reconhecidas também tenham natureza salarial).

Ou seja, nesse caso, as partes poderiam apenas transacionar os seus direitos sem que isso afetasse os créditos devidos à União Federal para o custeio da Previdência Social.

Todavia a Lei n.º 11.941/2009, que alterou a redação do art. 43, parágrafo 5.º, da Lei n.º 8.212/91, estabeleceu novo procedimento a ser observado nos casos de acordos judiciais, *in verbis*: “§ 5º Na hipótese de acordo celebrado após ter sido proferida decisão de mérito, a contribuição será calculada com base no valor do acordo.”

Desse modo, a partir da entrada em vigor da referida norma, mesmo nos casos em que houver a celebração de acordo após o trânsito em julgado da decisão judicial, a base de cálculo a ser observada será aquela constante do acordo, em afronta ao direito já reconhecido em favor da União Federal.

Entendemos que a novidade normativa é inconstitucional, à medida que inviabiliza a execução das contribuições previdenciárias decorrentes de sentença já transitada em julgado, em afronta ao artigo 114, inciso VIII, da Constituição Federal.¹⁵³

5.4 Sentenças Declaratórias de Vínculo

A alteração da competência para a execução das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho possibilitou, ainda, a execução desses tributos até mesmo para os casos em que houver apenas o reconhecimento de vínculo de empregado durante período de trabalho.

¹⁵³ O artigo 832, § 6º, da CLT, dispõe o seguinte:

"Art. 832 (...)

§ 6º O acordo celebrado após o trânsito em julgado da sentença ou após a elaboração dos cálculos de liquidação de sentença não prejudicará os créditos da União."

Verifica-se que a disposição prevista nesse artigo coaduna-se com o dispositivo constitucional que outorgou a competência para a Justiça do Trabalho executar as contribuições previdenciárias, na medida em que não é possível que o acordo firmado após o trânsito em julgado da sentença prejudique os direitos reconhecidos em favor da União Federal.

Nessa hipótese, as contribuições previdenciárias deverão incidir sobre os valores pagos aos trabalhadores na data da prestação de serviço.

Contudo, para a hipótese acima aventada, em que o pagamento da remuneração já foi efetuado no passado, existe discussão versando sobre a falta de competência da Justiça do Trabalho, na medida em que, nessas situações, a obrigação tributária já teria nascido no passado com o efetivo pagamento da remuneração ao trabalhador.

Assim, a sentença proferida pelo Magistrado não teria o efeito de constituir a obrigação tributária. E, por não ser decorrente da sentença proferida, a contribuição não poderia ser executada na esfera da Justiça do Trabalho, devendo o sujeito ativo tributário constituir seu crédito e executá-lo perante a Justiça Federal comum.¹⁵⁴

Esse é o entendimento de Paulo Cesar Baria de Castilho¹⁵⁵:

Inicialmente, e para evitar qualquer dúvida, é bom recordar que a justiça do trabalho tem competência para executar as contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças condenatórias que proferir. Assim, o tributo devido em razão de salário pago “por fora” deve ser executado na justiça federal, pois a sentença trabalhista, neste caso, é meramente declaratória de um fato que já ocorreu no passado (o pagamento).

Neste caso específico, a sentença trabalhista, quando transita em julgado (data da certeza jurídica do pagamento feito “por fora”), não cria o fato gerador da contribuição previdenciária. Apenas reconhece sua existência no passado. O pagamento já ocorreu e com ele o fato impositivo tributário.

No mesmo sentido, entende Jonas Rodrigues Freitas:

¹⁵⁴ SCHWARZ, Rodrigo Garcia. *Contribuições sociais incidentes nas ações trabalhistas*. Síntese Trabalhista, São Paulo, n. 154, abril 2002, p. 34.

¹⁵⁵ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Execução de contribuição previdenciária pela justiça do trabalho*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p.115/116.

Quando, porém, a sentença esgota seus efeitos na declaração de vínculo empregatício e, conseqüentemente, na determinação (efeito mandamental) de anotação da CTPS (§ 2º do art. 39 da CLT), a expedição de ofício ao órgão previdenciário se impõe para fins de cobrança, perante a Justiça Federal, das contribuições sonegadas no curso do contrato de trabalho.

Realmente, no caso de pagamentos efetuados “por fora”, as sentenças declaratórias de vínculo têm o efeito de reconhecer que se aplica a um determinado empregado (que não estava devidamente registrado em carteira de trabalho) toda a legislação trabalhista específica, sendo devidos todos os eventuais reflexos salariais eventualmente não pagos (sendo que quanto a essas verbas não pagas a sentença teria natureza condenatória). Mas, por outro lado, a declaração judicial no sentido de que tal trabalhador tinha vínculo empregatício com uma determinada empresa tem o efeito reflexo e imediato de reconhecer também que ele era segurado da Previdência Social.

Nesse aspecto, verifica-se que a sentença que declara a existência de vínculo tem o efeito de reconhecer que o trabalhador pertence ao rol de segurados da Previdência Social, o que, por seu turno, traz a obrigação de recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas salariais pagas no passado.

Assim, não obstante o fato imponível já tenha ocorrido na data em que a remuneração foi paga, será a partir da declaração judicial de vínculo de emprego que o trabalhador será reconhecidamente considerado segurado da Previdência Social.

Dessa forma, não entendemos pela falta de competência da Justiça do Trabalho para a execução das contribuições previdenciárias decorrentes do reconhecimento de vínculo, uma vez que, nesses casos, a obrigação tributária estará sendo evidenciada (e reconhecida) em razão da sentença proferida, de modo a atender perfeitamente o escopo da norma constitucional.

Além disso, entender que nessas situações a Justiça do Trabalho não seria competente para proceder a execução das contribuições previdenciárias devidas na relação de trabalho submetida à análise judicial, seria forma de restrição da previsão constitucional (que estabeleceu competência para execução de ofício das sentenças proferidas, não havendo

restrições de seu conteúdo quanto à natureza da sentença), o que não poderia ser feito nem mesmo por Lei, sob pena de afronta à própria Carta Magna.

Conforme nos ensina Sérgio Pinto Martins, a Constituição Federal não fez distinções entre a natureza da sentença a ser proferida, não havendo como sustentar o entendimento de que a competência da Justiça laboral seria restrita aos casos de sentenças condenatórias.¹⁵⁶

Conclui-se, dessa forma, que a competência da Justiça do Trabalho também se estende para a execução das sentenças declaratórias de vínculo de emprego.

5.5 A constitucionalidade da alteração de competência

Após a promulgação da Emenda Constitucional que ampliou a competência da Justiça do Trabalho, estabelecendo o dever legal de execução de ofício das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças proferidas naquela esfera judiciária, algumas questões relativas à constitucionalidade da própria norma constitucional foram levantadas por doutrinadores, conforme será mais bem analisado nos tópicos abaixo.¹⁵⁷

5.5.1 Princípio da Isonomia

Uma das questões debatidas com a alteração constitucional que outorgou à Justiça Laboral a competência para a execução *ex officio* das contribuições previdenciárias devidas em razão da condenação ao pagamento de verbas trabalhistas, é relativa à afronta do princípio da isonomia. Discute-se, por exemplo, que o fato de não existir uma fase de

¹⁵⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. *Execução das contribuições previdenciárias*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 34.

¹⁵⁷ Com relação à possibilidade de controle de constitucionalidade de emenda constitucional, ver MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*, p. 316 e ss; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 60.

apuração administrativa do valor do débito (lançamento tributário) ofenderia o princípio da isonomia.¹⁵⁸

Nesse aspecto, deve ser ressaltado que, em geral, o contribuinte é visitado pela fiscalização da Receita Federal do Brasil e, após a lavratura do débito, é concedido prazo para apresentação de defesa administrativa, onde haverá regular processo administrativo, mediante a instauração de processo administrativo onde será observado o devido processo legal, inclusive com a utilização do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente assegurados (art. 5º, LV, da CF/88).

Assim, a alteração constitucional violaria as referidas cláusulas pétreas constitucionais, sendo flagrante a sua inconstitucionalidade.

Por outro lado, deve ser observado que, no caso das contribuições previdenciárias executadas diretamente pela Justiça do Trabalho, há regular processo judicial de conhecimento que observou todas as garantias do devido processo legal (contraditório, ampla defesa etc), para que, só então, seja reconhecida a existência de verbas de natureza salarial devidas, e que, portanto, deveriam ter composto a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nota-se, ainda, que a sentença transitada em julgado encerra a discussão sobre determinado tema, e, assim, efetivamente, não seria mais possível a discussão na esfera administrativa.

Deve ser ressaltado, nesse ponto, que embora a lei não possa afastar do Poder Judiciário a ameaça ou lesão a direito, conforme expressa previsão constitucional (vide art. 5º., XXXVI, da CF/88), não há previsão de que a lesão ou ameaça a direito não poderá ser afastada do processo administrativo.

¹⁵⁸CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. *Das inconsistências jurídicas da competência atribuída à justiça do trabalho para a execução de ofício de contribuições sociais decorrentes de suas sentenças*, Revista LTr, São Paulo, abril 2001, vol. 65-04/422.

Dessa forma, em nosso entendimento, a execução das contribuições previdenciárias diretamente pela Justiça do Trabalho não desrespeita a isonomia, na medida em que não há lesão alguma àqueles que tenham o seu caso decidido diretamente pelo Poder Judiciário, não sendo o processo administrativo pressuposto para a discussão do caso no âmbito judiciário.

Além disso, a execução das contribuições somente ocorre ao final do processo judicial, ou seja, após o trânsito em julgado da sentença, sendo que durante todo o processo judicial houve discussão acerca da existência ou não de verbas salariais devidas sem que houvesse a necessidade de garantir o valor do reflexo previdenciário.

Frise-se, ainda, que a decisão judicial trabalhista tem o efeito reflexo de impedir que futuramente o contribuinte seja autuado novamente com relação a verbas consideradas devidas pela fiscalização, mas que já foram julgadas como não devidas pela Justiça Trabalhista, em respeito à coisa julgada.

Assim, em breve análise, não vislumbramos violação ao princípio da isonomia, em razão da alteração constitucional em comento.

5.5.2 Princípio da Separação dos Poderes

Também há discussões em torno da violação da separação dos Poderes em razão da transferência de competência em questão.¹⁵⁹

Um dos fundamentos para tanto está baseado no entendimento de que, ao executar de ofício as contribuições previdenciárias, o juiz estaria efetuando o lançamento tributário, tal como previsto no artigo 142, do CTN, ato, entretanto, que é de competência exclusiva da autoridade administrativa, pertencente ao quadro do Poder Executivo.¹⁶⁰

¹⁵⁹ BIM, Eduardo Fortunato. *Inconstitucionalidade da Execução das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho*: EC/98. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 89, p. 34.

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 88-89.

Todavia, já de início, verifica-se que o ato administrativo relativo ao lançamento tributário, na forma prevista no artigo 142, do CTN, somente é passível de ser realizado pela autoridade administrativa, não havendo previsão legal que permita ao Juiz efetuar tal ato.

Outro ponto questionado que demonstraria a violação à Separação dos Poderes, diz respeito ao fato de que o Juiz estaria na posição de julgador e acusador.¹⁶¹

Nesse ponto, note-se que a Constituição Federal apenas determinou a execução de ofício, mas não a condenação de ofício:

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

(...)

VIII a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

No referido dispositivo constitucional há a expressão: “decorrentes das sentenças que proferir”, sendo nítido que a competência se limita à execução, portanto.

Assim, permanece com a União Federal a competência para discutir a natureza das verbas reconhecidas em juízo, se de natureza salarial/remuneratória, de indenização ou ressarcimento.

Ainda, deve ser verificado que o Estado é uno, sendo subdividido apenas por questões de ordem organizacional. Em algumas ocasiões, o Judiciário legisla (regimentos internos), o Executivo legisla (medidas provisórias e decretos), e o Legislativo julga (CPI).¹⁶²

¹⁶¹ LAURINO, Salvador Franco de Lima. *A lei 10.035: processo inquisitorial e violação a garantias elementares do devido processo legal*. *Jornal Magistratura e Trabalho – AMATRA* da 2ª. Região, ano X, n. 40, abril-maio 2001, p. 03.

¹⁶² SOUTO MAIOR, Jorge Luiz. *Lei 10.035/2000 – O desafio de interpretá-la*. *Revista Nacional de Direito do Trabalho*, vol. 38, Ribeirão Preto, Nacional do Direito, jun. 2001, p. 13.

De outro lado, percebe-se que, no caso das ações trabalhistas, a lide é, em verdade, instaurada por duas partes distintas do Juízo (reclamante e reclamada). Há observância a todas as garantias do devido processo legal, inclusive de imparcialidade do juiz.

O juiz executará, apenas, as verbas de natureza salarial (ou remuneratória) que tiverem sido reconhecidas por sua sentença judicial transitada em julgado. Ou seja, aquelas “decorrentes das sentenças que proferir”, exatamente em conformidade com o artigo constitucional.

Obviamente, existem verbas de natureza salarial que são expressamente excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o que deverá ser observado pelo juiz da causa no momento da execução do julgado.

Aliás, na Justiça do Trabalho, sempre houve a possibilidade de a execução ser efetuada de ofício nos termos do art. 878: “Art. 878 - A execução poderá ser promovida por qualquer interessado, ou ex officio pelo próprio Juiz ou Presidente ou Tribunal competente, nos termos do artigo anterior.”

De outro lado, existem outros momentos processuais em que o andamento processual se dá diretamente, por impulso oficial, tal como no caso da remessa de ofício, no caso de haver interesse público em discussão.

Homologar as contas elaboradas pela partes não faz do juiz parte no processo, já que as partes é que fazem o cálculo e não o juiz.

Além disso, caso as partes não apresentem o valor, os órgãos auxiliares (e não o juiz) é que irá efetuar o cálculo, para defender o interesse público. Nessa situação teríamos apenas cálculos puramente aritméticos e nenhuma mudança no direito material, o que poderíamos chamar de mero procedimento processual.

Portanto esse procedimento não afeta os direitos e garantias fundamentais ou a separação dos poderes, protegidos por cláusulas pétreas (art. 60, § 4.º, da CF/1988).¹⁶³

5.5.3 Princípio do Devido Processo Legal

Ainda, existem questionamentos sobre o fato de que a parte a ser executada não teria a oportunidade de se manifestar durante a fase de conhecimento quanto à exigência fiscal, sendo que tal oportunidade apenas surgiria com o início da execução das próprias contribuições devidas.¹⁶⁴

Assim, haveria afronta ao devido processo legal, já que as partes não teriam oportunidade de se manifestar nos autos quanto à natureza das verbas devidas ao INSS, uma vez que na petição inicial não haveria pedidos relativos à condenação das verbas previdenciárias.

Desta feita, a falta de oportunidade de manifestação (e defesa) das partes durante o processo judicial ou mesmo em sede de processo administrativo configuraria afronta ao princípio em questão, porquanto não seria oferecido o direito ao contraditório.

Nas palavras de Salvador Franco de Lima Laurino:¹⁶⁵

Se não houve pedido de condenação de parcelas devidas à previdência social, se não houve citação do réu, se não existiu o devido processo legal e se não existiu a possibilidade do réu apresentar defesa, como executar de ofício alguém por aquilo a que jamais poderia ser

¹⁶³ Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Execução das contribuições previdenciárias*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 32.

¹⁶⁴ ESCANFELLA, Carlos Augusto; TOLOY, Renato David. *Execução das contribuições previdenciárias – Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 20/98 – Impossibilidade de execução de ofício pela Justiça do Trabalho*. Revista LTr: Suplemento Trabalhista, São Paulo, v. 35, n. 150, jan/dez, 1999, p. 794.

¹⁶⁵ LAURINO, Salvador Franco de Lima. *A emenda n. 20/98 e os limites à aplicação do parágrafo 3º do art. 114 da Constituição da República: a conformidade com o devido processo legal*. Revista LTr: Suplemento Trabalhista, São Paulo, v. 36, n. 25, 2000, p. 795.

condenado? Se não ocorreu qualquer pedido, como pode o Poder Judiciário condenar alguém a pagar contribuição fiscal ou parafiscal ao Estado?

Nesse aspecto, ao contrário do asseverado pelo referido autor, verifica-se que há total respeito ao devido processo legal, haja vista que a parte a ser executada pela Justiça do Trabalho teve, ao menos em tese, direito à ampla defesa e ao contraditório assegurados durante o processo judicial, não sendo plausível cogitar, ainda que durante eventual fase administrativa teria o jurisdicionado maiores garantias de defesa do que na fase judicial, ou mesmo de que durante a fase de conhecimento não foi possível manifestar-se quanto à exigência previdenciária (porque o juízo irá, com base nas provas produzidas, declarar a existência de verbas trabalhistas devidas, classificando expressamente a sua natureza jurídica - salarial ou indenizatória).

Note-se, mais uma vez, que a própria constituição garante apenas acesso irrestrito ao Poder Judiciário, nada mencionando com relação à fase administrativa. “Art. 5º (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

Além disso, a parte poderá se manifestar quanto aos valores a serem executados a título de contribuições previdenciárias no momento da liquidação da sentença, como será visto em tópico posterior.

Nota-se, portanto, não ser sustentável o entendimento de que a alteração de competência em análise afronta o princípio constitucional do devido processo legal.

5.6 Do procedimento de execução das contribuições previdenciárias

Ainda, com o objetivo de se demonstrar o respeito aos princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, é importante descrever o procedimento utilizado pela Justiça do Trabalho para a execução das contribuições previdenciárias decorrentes de suas sentenças.

Primeiramente, saliente-se que, diferentemente do que ocorre nos demais casos de execução das contribuições previdenciárias, na execução perante a Justiça do Trabalho, não há lançamento tributário, nos termos do artigo 142, do CTN, instituto já analisado amplamente no capítulo precedente.

O que será executado é o título executivo judicial (e não extrajudicial, como no caso da Certidão de Dívida Ativa, somente constituída após a lavratura da prévia autuação administrativa).

Ary Fausto Maia assevera que as contribuições previdenciárias, por se tratarem de tributos, devem necessariamente ser objeto de lançamento tributário, para que se tornem líquidas, mesmo quando executadas nos termos do artigo 114, VIII, da CF/88¹⁶⁶:

Não há dúvida, pois, que, por ter natureza tributária, as contribuições previdenciárias, mesmo se tornando obrigações tributárias no momento da ocorrência do fato imponível descrito na lei, não são imediatamente exigíveis, por serem ilíquidas, devendo ser liquidadas através do lançamento administrativo a ser realizado de forma obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, pela autoridade administrativa competente, que não o Juiz, nem qualquer serventuário da Justiça do Trabalho.

Não há nenhuma dúvida, realmente, de que as matérias relativas ao lançamento tributário somente podem ser tratadas por meio de Lei Complementar, em razão de expressa previsão constitucional.

Entretanto não concordamos com o entendimento firmado pelo autor supracitado, já que, ao delegar para a Justiça do Trabalho a competência para a execução de ofício das contribuições previdenciárias, a norma constitucional legitimou aquela esfera do Poder Judiciário a executar diretamente os referidos tributos sem a necessidade de prévio lançamento tributário.

¹⁶⁶ MAIA, Ary Fausto. *A inaplicabilidade da competência para a execução trabalhista das contribuições previdenciárias*. Revista LTr, São Paulo, v. 64, n.7, julho, 2000, p. 882.

Vale transcrever os esclarecimentos de Paulo Cesar Baria de Castilho sobre o tema:¹⁶⁷

Uma análise superficial do art. 142 do CTN levará o intérprete desatento a defender a idéia equivocada de que somente o lançamento ensejará o nascimento do crédito tributário. Não é isso que a lei prevê. Diz ela, claramente, que crédito tributário oriundo de lançamento só pode ser feito naquelas condições, ou seja, pela autoridade administrativa competente. Contudo, não prevê o referido texto legal que todo crédito tributário (e muito menos a execução fiscal) deve nascer de um lançamento feito pelo funcionário público vinculado ao Poder Executivo. Essa idéia vale somente quando se trata de título executivo extrajudicial, formalizado numa CDA-Certidão de Dívida Ativa, conforme previsto no art. 585, VI, do CPC. Em outras palavras, é possível existir crédito tributário que não seja oriundo do lançamento. (...)

Como se vê, não é porque existe crédito tributário que, necessariamente, deve haver lançamento. Não deve o intérprete desatento ignorar que o art. 142 do CTN refere-se à modalidade específica de formalização do crédito tributário, que nem sempre será exigida, como no caso da contribuição previdenciária decorrente da sentença condenatória trabalhista (título executivo judicial, diferente, portanto, daquele previsto no art. 142 do CTN, cuja natureza é extrajudicial).(...)

Ora, se é possível ter crédito tributário sem lançamento, também é possível executá-lo. Ademais, é exatamente esta a determinação constitucional trazida pela EC n. 20/1998, ou seja, que o juiz irá executar de ofício, sem lançamento, o crédito tributário decorrente da sentença condenatória proferida pela justiça especializada. O juiz não faz o lançamento (ato privativo da autoridade administrativa) simplesmente porque ele não existe, não é necessário nesse tipo especial de execução tributária, inserida no seio do direito positivo pátrio por emenda à Constituição, norma maior do ordenamento jurídico.

Assim, a norma constitucional autorizou a execução de ofício das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças proferidas na Justiça do Trabalho sem a necessidade de prévio lançamento tributário.

E frise-se que, no momento da liquidação de sentença, é possível a apuração do valor devido no âmbito judicial, inclusive assegurando-se o contraditório e a ampla defesa, não sendo imprescindível que haja prévio processo de apuração na esfera administrativa, sob

¹⁶⁷CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Execução de contribuição previdenciária pela justiça do trabalho*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 60/62.

pena de se afrontar exatamente a disposição constitucional que estabeleceu a competência da Justiça laboral para a execução previdenciária.

Portanto o que será executado pela Justiça do Trabalho é o próprio título judicial, ainda que o INSS não tenha participado da fase de conhecimento.¹⁶⁸

De outro lado, deve ser verificado qual será o processo a ser aplicado no caso da execução das contribuições previdenciárias perante a Justiça do Trabalho.

Nesse aspecto, já houve discussões em torno de qual seria a legislação aplicável: a CLT ou a Lei de Execuções Fiscais (Lei n.º 6.830/80).¹⁶⁹

Mas, com o advento da Lei n.º 10.035/2000, tais discussões perderam sentido, uma vez que foram introduzidos comandos específicos para a execução das contribuições previdenciárias no âmbito da Justiça do Trabalho, sendo devidamente regulamentada a previsão constitucional até então prevista no artigo 114, § 3º, da Constituição Federal de 1988.

¹⁶⁸ Paulo Cesar Baria de Castilho, *Execução de contribuição previdenciária pela justiça do trabalho*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 65/68, explica que: “Entendemos que a contribuição previdenciária é executada com base num título judicial, a sentença, ainda que o INSS não tenha feito parte do processo de conhecimento. Em nosso direito positivo, isto é admitido pelo parágrafo único do art. 5º. da Lei 9.469, de 10 de julho de 1997, que admite que a autarquia seja parte na execução sem ter participado da fase cognitiva. (...) Este nos parece ser o critério mais científico: a execução da contribuição previdenciária decorre de um título executivo judicial (sentença), no qual o credor (INSS) está implícito desde o momento da prolação da decisão, por interesse público indisponível. A partir do trânsito em julgado da sentença condenatória trabalhista que reconhece verbas de natureza salarial e que se constituem em salário-de-contribuição, a autarquia também será parte no processo de execução. Isso não ofende o direito positivo pátrio. Ao contrário, é prática corrente aceita pela doutrina e jurisprudência.” Nesse ponto, a partir da promulgação da EC 20/98 passou a ser possível a execução das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças trabalhistas diretamente pelo próprio juiz do trabalho, já que o fato imponível que dá nascimento à obrigação tributária já teria ocorrido na data prestação de serviço, nos termos do artigo 43, § 2º, da Lei 8.212/91.

¹⁶⁹ Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari. *Contribuição à seguridade social em razão de decisões proferidas pela Justiça do Trabalho e sua execução*, Revista LTr, São Paulo, v. 63, n. 2, fev, 1999, p. 179, defendiam que era aplicável a Lei de Execuções Fiscais em detrimento da CLT, na medida em que seria a uma norma atinente à cobrança das Certidões de Dívida Ativa dos entes públicos.

Em sentido contrário, Ialva-Luza Guimarães de Mello. *Da competência da Justiça do Trabalho em face da alteração introduzida pela Emenda Constitucional n. 20/98*. Revista LTr, São Paulo, v. 63, n. 4, abr, 1999, p. 473, defendia que a execução deveria ser respaldada nos comandos previstos na CLT, em razão de não se tratar de execução de CDA, mas sim de título executivo judicial.

Ainda, Paulo Cesar Baria de Castilho. *Execução de contribuição previdenciária pela justiça do trabalho*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 123, defende a aplicação da CLT: “[...] se a Constituição dá competência, dá também a jurisdição. Nela, portanto, está embutida a idéia do procedimento, que, nesse caso, será o da CLT, mesmo tratando-se de natureza tributária, como é o caso da contribuição previdenciária.”

Assim, percebe-se que, na hipótese em análise, as contribuições previdenciárias deverão ser executadas, observando-se o procedimento próprio previsto na CLT, mesmo em se tratando de execução de espécie de natureza tributária.¹⁷⁰

De acordo com as disposições da referida Lei, a execução das contribuições será iniciada com a liquidação da sentença trabalhista, com a finalidade de tornar líquido o título executivo formado durante o trâmite processual. Conforme nos ensina Pedro Paulo Teixeira Manus¹⁷¹:

Entende-se por liquidação de sentença o conjunto de atos processuais necessários para aparelhar o título executivo, que possui certeza, mas não liquidez à execução que se seguirá. Com efeito, tratando-se de condenação do reconhecimento de obrigação de dar quantia certa, quase sempre a decisão que se executa, embora certa quanto ao seu objeto, não traz os valores devidos de forma líquida.

Portanto é no momento processual de liquidação da sentença que será fixado o valor da condenação (*quantum debeatur*) imposta pela sentença ou acórdão.

Assim dispõe o artigo 879, e parágrafos, da CLT, após as alterações introduzidas pelas Leis n.º 10.035/2000 e n.º 11.457/2007:

Art. 879 - Sendo ilíquida a sentença exequenda, ordenar-se-á, previamente, a sua liquidação, que poderá ser feita por cálculo, por arbitramento ou por artigos.

§ 1º - Na liquidação, não se poderá modificar, ou inovar, a sentença liquidanda nem discutir matéria pertinente à causa principal. (Incluído pela Lei nº 8.432, 11.6.1992)

§ 1o-A. A liquidação abrangerá, também, o cálculo das contribuições previdenciárias devidas.

§ 1o-B. As partes deverão ser previamente intimadas para a apresentação do cálculo de liquidação, inclusive da contribuição previdenciária incidente.

§ 2º - Elaborada a conta e tornada líquida, o Juiz poderá abrir às partes prazo sucessivo de 10 (dez) dias para impugnação fundamentada com a indicação dos itens e valores objeto da discordância, sob pena de preclusão.

§ 3o Elaborada a conta pela parte ou pelos órgãos auxiliares da Justiça do Trabalho, o juiz procederá à intimação da União para manifestação, no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de preclusão.

§ 4o A atualização do crédito devido à Previdência Social observará os critérios estabelecidos na legislação previdenciária.

¹⁷⁰ A Lei de Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil somente serão utilizados subsidiariamente, nos termos do artigos 769 e 889, da CLT.

¹⁷¹ MANUS, Pedro Paulo Teixeira. *Execução de sentença no processo do trabalho*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 17.

Analisando-se os dispositivos supra-transcritos, percebe-se que - ao final do processo de conhecimento, o Juiz irá iniciar a fase de liquidação da sentença, intimando, primeiramente, as partes litigantes (reclamante e reclamada) para a “*a apresentação do cálculo de liquidação, inclusive da contribuição previdenciária incidente*” (§1º-B, art. 879, da CLT).

Após a apresentação dos cálculos pelas partes, nos termos do parágrafo 3.º, do artigo 879, será a vez da União Federal se manifestar, no prazo de 10 (dez) dias, sobre o valor que entende devido, especificamente com relação às contribuições previdenciárias decorrentes da sentença transitada em julgado.

Note-se que, caso a União Federal deixe de manifestar o seu interesse nos autos, concordando ou discordando dos valores apresentados pelas partes, não haverá mais possibilidade de sua participação na etapa da liquidação de sentença. Nessa hipótese, o Juízo irá apreciar apenas os cálculos apresentados pelo trabalhador e empregador, sendo somente a esses permitido recorrer da decisão que homologar os valores apresentados por uma das partes.

Transcorrido o prazo concedido às partes para a apresentação dos cálculos de liquidação de sentença, o Juiz do Trabalho deverá homologar os cálculos que estiverem de acordo com os limites da sentença transitada em julgado, momento em que será possibilitado ao devedor e aos credores trabalhista e previdenciário a apresentação de embargos à execução e impugnação à liquidação da sentença, respectivamente, nos termos do artigo 884, *caput*, e §§3.º e 4.º, todos da CLT:

Art. 884 - Garantida a execução ou penhorados os bens, terá o executado 5 (cinco) dias para apresentar embargos, cabendo igual prazo ao exequente para impugnação.

(...)

§ 3º - Somente nos embargos à penhora poderá o executado impugnar a sentença de liquidação, cabendo ao exequente igual direito e no mesmo prazo. (Incluído pela Lei nº 2.244, de 23.6.1954)

§ 4º Julgar-se-ão na mesma sentença os embargos e as impugnações à liquidação apresentadas pelos credores trabalhista e previdenciário.

Tanto os embargos apresentados pelo devedor trabalhista quanto as impugnações dos credores trabalhista e previdenciário somente poderão rediscutir as matérias

já tratadas na fase de liquidação de sentença, na medida em que as matérias não tratadas na primeira fase da liquidação de sentença já terão sido atingidas pela preclusão.

Da sentença que acatar ou rejeitar os embargos apresentados pelo devedor ou as impugnações apresentadas pela União Federal, caberá a interposição de agravo de petição, no prazo de oito dias, onde as partes deverão delimitar as “matérias e valores impugnados”, sendo permitida a execução dos valores não impugnados, que serão considerados incontrovertidos.¹⁷²

Caso o agravo de petição verse apenas sobre as contribuições previdenciárias devidas em decorrência da sentença trabalhista, o juiz determinará a extração de cópias das peças necessárias para a apreciação das discussões travadas na lide, as quais serão autuadas em apartado e remetidas para a instância superior, após contraminuta, nos termos do artigo 897, §8º, da CLT: “§ 8º Quando o agravo de petição versar apenas sobre as contribuições sociais, o juiz da execução determinará a extração de cópias das peças necessárias, que serão autuadas em apartado, conforme dispõe o § 3º, parte final, e remetidas à instância superior para apreciação, após contraminuta.”

Tal medida processual possibilita a continuidade da execução das verbas trabalhistas enquanto são discutidas as questões atinentes ao valor do tributo devido pelas partes.

Já, com relação aos acordos firmados pelas partes, seja antes ou depois do trânsito em julgado da sentença trabalhista, a União Federal poderá interpor recurso, visando à preservação de seu direito, caso as condições do acordo pactuado reduzam o valor que considerado devido a título de contribuições previdenciárias ou atribuam natureza indenizatória a qualquer das verbas indicadas na transação.¹⁷³

172 De acordo com o artigo 897, da CLT: “Cabe agravo, no prazo de 8 (oito) dias:

a) de petição, das decisões do Juiz ou Presidente, nas execuções;

b) de instrumento, dos despachos que denegarem a interposição de recursos.

§ 1º - O agravo de petição só será recebido quando o agravante delimitar, justificadamente, as matérias e os valores impugnados, permitida a execução imediata da parte remanescente até o final, nos próprios autos ou por carta de sentença.”

¹⁷³ Previsão legal dos arts. 831, parágrafo único e 832, §4º, ambos da CLT:

“Art. 831 - A decisão será proferida depois de rejeitada pelas partes a proposta de conciliação.

Verifica-se, portanto, que durante toda a fase de liquidação da sentença são devidamente respeitados os princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, sendo dada oportunidade às partes envolvidas para defenderem seus interesses no âmbito judicial, por meio de impugnações, embargos e recursos, observando-se, inclusive, o duplo grau de jurisdição.

5.7 A Norma Jurídica Tributária

Para maior clareza da análise dos pontos a serem abordados nos tópicos subsequentes, necessário se faz o estudo da norma jurídica tributária.

A norma jurídica é o meio pelo que são estabelecidas as condutas que deverão ser observadas pela sociedade, de forma a delimitar o comportamento de todas as pessoas inseridas em certa comunidade. Assim é que o Estado, utilizando-se do sistema jurídico (conjunto de normas jurídicas), impõe as regras de comportamento a serem observadas.

Hans Kelsen¹⁷⁴ discorreu sobre a imposição feita por normas jurídicas, observando que o direito, embora tenha a finalidade de promoção da paz, proibindo o uso da força entre os membros da sociedade, não descarta o uso da força como modo de obtenção de respeito às próprias normas jurídicas. Assim, o direito e força não seriam contraditórios entre si, à medida que o direito poderia ser compreendido como uma forma utilização da força de modo organizado.

Parágrafo único. No caso de conciliação, o termo que for lavrado valerá como decisão irrecorrível, salvo para a Previdência Social quanto às contribuições que lhe forem devidas.

Art. 832 - Da decisão deverão constar o nome das partes, o resumo do pedido e da defesa, a apreciação das provas, os fundamentos da decisão e a respectiva conclusão. (...)

§ 4º A União será intimada das decisões homologatórias de acordos que contenham parcela indenizatória, na forma do art. 20 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, facultada a interposição de recurso relativo aos tributos que lhe forem devidos."

¹⁷⁴ KELSEN, HANS. "O que é Justiça", p. 230-231. *Apud* OLIVEIRA, Neiva Flávia de. *As teorias do direito e o conceito de norma jurídica*, Revista dos Tribunais 40/23.

Já, Norberto Bobbio¹⁷⁵, ao estudar a norma jurídica, apontou as características da norma independentemente do seu conteúdo, ou seja, com base em sua estrutura. Sob esse aspecto, a norma seria apenas uma proposição (conjunto de palavras). Dessa forma, tendo apenas uma visão formal da norma jurídica, Norberto Bobbio¹⁷⁶ esclarece que o temor da redução do Direito à força acontece perante aqueles que se incomodam apenas com a justiça, o que, segundo ele, não deve ser levado em consideração, à medida que o termo Direito não é sinônimo de justiça.

No entanto, embora a norma jurídica possa ser considerada uma proposição, toda norma jurídica é componente de um agrupamento (sistema), conforme ensina Humberto Ávila¹⁷⁷: "Norma não é o texto nem o conjunto deles, mas o conteúdo de sentido construído a partir da interpretação sistemática baseada em textos normativos. A trivialidade dessa constatação esconde a importância da sua correta compreensão."

Geraldo Ataliba¹⁷⁸, ao discorrer sobre a estrutura da norma jurídica, informa que toda norma contém uma hipótese e um comando, sendo que o comando só pode ser considerado obrigatório quando devidamente associado à hipótese. No que diz respeito à hipótese, explica que sempre conterà dois aspectos: (i) o subjetivo, em que é determinado o titular do comportamento obtido pelo mandamento e a pessoa que pode exigir o determinado comportamento; e (ii) o objetivo, em que são determinadas as circunstâncias relativas a tempo, lugar, qualidade e quantidade que o mandamento incidirá.

Assim, conclui-se que a norma jurídica é a representação da situação hipoteticamente descrita, acompanhada de um comando (consequente), que deverá ser observado/consumado em caso de ocorrência da hipótese.

¹⁷⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. 2ªed., Edipro, 2003.

¹⁷⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico* 2ªed., Edipro, 2003.

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição* Revista de Direito Tributário 77/103

¹⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. p. 26.

Note-se que o legislador escolherá os dados que entender indispensáveis para a verificação do fato como jurídico, no ato do recolhimento dos elementos necessários para a construção da hipótese normativa, de forma a conceituar o fato como jurídico.

No caso da norma jurídica tributária, tem-se como aquela que compõe o “conjunto que se convencionou designar direito tributário material”, ou seja, é a norma que trata do tributo, designando a sua configuração e dinâmica e estabelecendo relação entre os sujeitos da obrigação tributária e todos os deveres relacionados à espécie.¹⁷⁹

Assim, pode-se compreender as normas jurídicas tributárias como espécie do gênero norma jurídica. Aquelas também são dotadas de hipótese e comando, sendo que o que diferencia a norma jurídica tributária é apenas o seu conteúdo.

Em outras palavras, a norma jurídica tributária, tratando-se de norma como as demais, também é formada por hipótese e comando, de acordo com a vontade do legislador, conforme anotam Lourival Vilanova¹⁸⁰ e Paulo de Barros Carvalho¹⁸¹.

5.7.1 Hipótese de incidência

Como visto, toda norma jurídica é estruturada por uma hipótese e por um mandamento.

A hipótese normativa consiste em uma descrição de um evento do mundo fenomênico, cuja ocorrência produzirá a incidência de um determinado mandamento (hipótese de incidência normativa).

¹⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1995, P. 48.

¹⁸⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1977; p. 46.

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 284.

Geraldo Ataliba ensina que a hipótese de incidência é a descrição de um determinado fato por meio de lei, de forma hipotética, prévia e genérica. E, por se tratar de mero conceito, é algo abstrato, impessoal e geral.¹⁸²

Entretanto esclarece o citado autor que não se trata de mero e simples conceito, à medida que é uma manifestação legislativa, sendo, na verdade, um conceito legal (constante em lei).¹⁸³

Não se mistura, via de consequência, com o fenômeno da incidência, que ocorre com a subsunção de um fato à própria hipótese legal. Ou seja, consiste na ocorrência de um fato cuja descrição esteja prevista em lei de forma prévia e genérica.

5.7.2 Regra Matriz de Incidência Tributária

No presente tópico será analisada a regra matriz de incidência, segundo a metodologia de Paulo de Barros Carvalho, com a finalidade de analisarmos, no tópico final, alguns pontos relativos às contribuições previdenciárias.

O referido autor adota metodologia que consiste na redução da norma jurídico-tributária em alguns elementos, de forma a estruturar a hipótese de incidência tributária (o antecedente) e a relação tributária dela decorrente (consequente). Assim, a regra matriz de incidência descreve a hipótese normativa e o consequente.

Nessa teoria, o antecedente da norma jurídico-tributária é composto pelos critérios material, temporal e espacial. Já, o consequente normativo é composto por dois critérios: o pessoal e o quantitativo.

¹⁸² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária* 5² ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 53.

¹⁸³ *Idem*, p. 55.

Com o estudo da regra matriz de incidência, Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁴ objetiva penetrar "na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa". Não obstante o estudo da regra matriz de incidência obrigue o estudo separado de seus critérios, será a união de cada um deles que resultará na norma tributária.

5.7.3 Materialidade na hipótese de incidência (critério material)

Ao descrever um determinado evento como apto a produzir efeitos relativos à incidência da norma tributária (tal como o pagamento de salários), o legislador está elegendo a materialidade da hipótese normativa. Assim, a materialidade da hipótese de incidência é a descrição da conduta que faz surgir o nascimento da obrigação tributária.

Entretanto o critério material não é o único componente da norma, como já visto nos tópicos anteriores e tão pouco da própria hipótese de incidência.

Para o presente estudo, importa observar que o critério material da norma jurídica tributária relativo às contribuições previdenciárias, conforme descrito na norma constitucional, corresponde ao ato de pagar ou creditar salário e demais rendimentos do trabalho à pessoa física, mesmo que sem vínculo empregatício.¹⁸⁵ Tal conceituação será importante para análise dos capítulos seguintes.

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 343.

¹⁸⁵ Artigo 195, I, "a", da Constituição Federal de 1988.

5.7.4 Tempo na hipótese de incidência (critério temporal)

O critério temporal da hipótese de incidência permite a identificação do momento de nascimento da obrigação tributária. Desse modo, é esse critério que define o lapso temporal em que será verificada a ocorrência da materialidade contida na hipótese de incidência da norma tributária.

A lei tributante tem que trazer com precisão o momento em que deverá ser considerado realizado o fato jurídico, de modo a permitir ao contribuinte a ciência da data em que deverá entregar dinheiro aos cofres públicos.

No caso das contribuições previdenciárias, a lei definiu como data de ocorrência do critério material, a data em que houver a prestação de serviço, conforme expressa previsão do artigo 43, parágrafo 2º, da Lei nº 8.212/91: “§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”.

Assim, deve ser considerado ocorrido o fato jurídico tributário que enseja o pagamento de contribuições previdenciárias, na mesma data em que for prestado o serviço pela pessoa física, havendo ou não o efetivo pagamento da remuneração na referida data, conforme será mais bem analisado subsequentemente.

5.7.5 Espaço na hipótese de incidência (critério espacial)

É o critério espacial da norma jurídica que define o local onde serão constatados os efeitos jurídicos de determinado fato, transformado em fato jurídico em razão da incidência normativa.

Geraldo Ataliba¹⁸⁶ esclarece que o aspecto espacial traduz a indicação de circunstâncias de lugar relativas à hipótese de incidência.

Já, Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁷ afirma que existem regras jurídicas que apresentam os locais onde deverá ocorrer o fato, para que seja possível a ocorrência dos efeitos jurídicos. Tal indicação de local pode ocorrer explícita ou implicitamente, sendo, neste último caso, expostos apenas os indícios que possibilitam a constatação do lugar onde é possível o nascimento da obrigação jurídica.

Com relação às contribuições previdenciárias, o aspecto espacial da hipótese de incidência pode ser em todo território brasileiro e fora dele.¹⁸⁸

5.7.6 Pessoaalidade na hipótese de incidência (critério pessoal)

O critério pessoal da hipótese normativa indica quais são as pessoas que poderão figurar na relação jurídica advinda da ocorrência do fato imponible, implicando-lhes obrigações e direitos. Nesse caso, os indivíduos devem ter relação de alguma sorte com o critério material, não sendo possível atribuir efeitos para indivíduos alheios à materialidade normativa.

¹⁸⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. p. 85.

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 347.

¹⁸⁸ Conforme previsto no artigo 12, alínea “c”, da Lei 8.212/91.

No caso da estrutura normativa das contribuições previdenciárias, o sujeito passivo é o contribuinte, que irá praticar o fato previsto em lei, dando nascimento à obrigação tributária. O sujeito ativo é o ente tributante que poderá exigir o tributo, que, *in casu*, é a União Federal.¹⁸⁹

5.7.7 Quantificação na hipótese de incidência (critério quantitativo)

Por fim, o critério quantitativo apontará a forma de apuração do valor (dinheiro) que deverá ser levado aos cofres públicos, em razão da obrigação de pagamento do tributo, por meio da instituição de base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo discrimina a riqueza tributável, que, no caso das contribuições previdenciárias, será o salário-de-contribuição. A alíquota define o percentual da base de cálculo que será apurada e recolhida ao ente tributante.

Assim, o critério quantitativo irá apontar o valor que deverá ser recolhido pelo contribuinte.

5.7.8 Análise do critério temporal da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias

Após a alteração da competência para a execução das contribuições previdenciárias oriundas das sentenças trabalhistas, houve discussão em torno de qual seria o

¹⁸⁹ Conforme artigo 149 c/c 195 da CF/88.

critério temporal da hipótese de incidência a ser aplicada nesses casos: se a data em que era devido o salário, ou a data do trânsito em julgado da sentença.

Questiona-se: o trânsito em julgado da sentença faz nascer o crédito do trabalhador (o qual passa a ser devido a partir desse momento), ou o crédito já teria nascido antes do ajuizamento da ação, ou seja, durante a prestação do serviço? Para Paulo Cesar Baria de Castilho, considerar-se-á ocorrido o fato imponível no momento em que houver o trânsito em julgado da sentença:¹⁹⁰

[...] quando o empregador não paga as horas extras trabalhadas, por exemplo, e o empregador precisa ajuizar reclamação trabalhista para recebê-las, não ocorreu ainda o fato jurídico tributário suficiente a dar nascimento à obrigação tributária.

(...)

Assim, podemos concluir que a contribuição previdenciária decorrente de um processo trabalhista nasce somente com o trânsito em julgado da sentença ou com a homologação de eventual acordo realizado entre as partes, e será a partir disso que aquela dúvida jurídica persistirá sanada e, portanto, o rendimento trabalhista passa a ser devido.

Assim, para esse autor, deverá ser considerado realizado o fato jurídico tributário quando a decisão judicial transitar em julgado, já que é nesse momento que haverá a certeza jurídica de ser devido rendimento ao empregado e, simultaneamente, ser devida a contribuição previdenciária.

Aceitando-se esse entendimento como correto, a data de vencimento da obrigação somente pode ocorrer após a intimação da conta de liquidação ou do acordo homologado.

Por outro lado, verifica-se que a Lei n.º 8.212/91 sempre previu o nascimento da obrigação tributária na data da efetiva prestação de serviço, à medida que estabeleceu, em seu artigo 22, inciso I, a incidência das contribuições previdenciárias até mesmo sobre valores eventualmente “*devidos*” a título de remuneração, *in verbis*:

¹⁹⁰CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Execução de contribuição previdenciária pela justiça do trabalho*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 90.

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, **devidas** ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.

Deve ser esclarecido, contudo, que a Lei nº 8.212/91 adicionou um termo às hipóteses de incidência das contribuições. De acordo com a redação da CF/88, somente haverá incidência de contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho “*pagos ou creditados*”, a qualquer título, nada dispondo a respeito de valores devidos, que ainda não tenham sido pagos ou creditados aos trabalhadores.

Entretanto a incidência de contribuições previdenciárias sobre salários devidos não pode ser considerada inconstitucional, já que no momento que antecede o pagamento do salário, esse sempre será considerado devido. Assim, haverá a incidência da contribuição previdenciária nos casos em que a remuneração seja apenas devida, não sendo requisito para a incidência normativa o efetivo pagamento do valor ao trabalhador.¹⁹¹

Verifica-se, ainda, que a disposição infraconstitucional em questão tem o nítido efeito de impedir que haja interpretação restritiva da norma constitucional, no sentido de que, embora devidas, não haveria incidência de contribuições previdenciárias sobre salários ou remunerações não pagas ou creditadas, o que, por seu turno, impede a prática de simulações ou fraudes com base na interpretação literal do texto constitucional.

¹⁹¹CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Execução de contribuição previdenciária pela justiça do trabalho*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p.89, assevera que o acréscimo do vocábulo “devido” não é inconstitucional, tratando-se apenas de mera explicitação do texto constitucional, *in verbis*: “Este acréscimo, a nosso ver, não padece de qualquer vício de constitucionalidade. Isto porque antes de ser “creditado” (escriturado na contabilidade da empresa) é necessário que o crédito seja “devido”. Trata-se de mera explicitação do texto constitucional e não um “alargamento” indevido do aspecto material da hipótese de incidência tributária. Então, como conclusão, temos que ocorre o fato jurídico tributário (fato gerador) da contribuição previdenciária quando os rendimentos do trabalhador são pagos, devidos ou creditados.”

Saliente-se, apenas, que, em princípio, a lei previu a condição de nascimento da obrigação tributária sobre “remunerações devidas” a segurados empregados ou trabalhadores avulsos, de modo que o entendimento acima exposto somente seria aplicável aos casos de sentença ou acordo em que fosse reconhecida a existência de vínculo empregatício ou quando se tratasse de ação trabalhista proposta por empregado ou trabalhador avulso, uma vez que o artigo 22, III, da Lei n.º 8.212/91, que trata da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos contribuintes individuais, não prevê a incidência de tributo sobre os valores devidos a esses trabalhadores.

Ocorre que a Lei n.º 11.941/2009 alterou a redação do artigo 43, da Lei n.º 8.212/91, para fazer constar expressamente em seu parágrafo 2.º que a hipótese de incidência sempre ocorrerá na data em que for prestado o serviço, *in verbis*: “§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço.”

Portanto, ainda que se considere inconstitucional a ampliação da hipótese de incidência prevista no artigo 22, I, da Lei n.º 8.212/91, nota-se que, atualmente, de acordo com a norma acima citada, o fato imponível considerar-se-á ocorrido na data em que for prestado o serviço, seja pelo empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual, tenha ou não ocorrido o pagamento da remuneração devida.

5.8 A decadência tributária na Justiça do Trabalho

Não se pode olvidar que o Juiz do Trabalho, ao executar as contribuições previdenciárias, age em nome do trabalhador e, especialmente, em nome do Bem-Estar e Justiça Social, já que os tributos arrecadados irão custear os benefícios distribuídos pela Previdência Social.

Entretanto, em respeito à segurança jurídica, deve haver a previsão legal específica referente ao prazo decadencial a ser aplicado nessas situações, sob pena de se deixar tal atribuição ao livre arbítrio de cada Magistrado, conferindo incerteza para essas

relações jurídicas, ainda mais nas questões tributárias, onde o bem atingido é o patrimônio dos cidadãos.

Assim, é necessário buscar dentro do sistema constitucional tributário quais são as normas vigentes que tratam da questão da decadência, no âmbito das execuções das contribuições previdenciárias perpetradas na Justiça do Trabalho.

E por isso é necessário, inicialmente, verificar qual é o momento que será considerado como o da ocorrência do fato imponible, já que, conforme as disposições constitucionais e tributárias, é a partir desse fato que se inicia a contagem do prazo decadencial.

Nesse aspecto, com relação aos casos em que há a imposição de condenação pelo Juiz do Trabalho para o pagamento de verbas salariais devidas, poderia ser alegado que o fato de o empregador não ter efetuado o pagamento da remuneração ao empregado no momento oportuno, não resultaria na ocorrência do fato imponible na data da prestação do serviço, já que a Constituição Federal fixou como critério material da hipótese de incidência o efetivo pagamento da remuneração, de modo que somente após a liquidação dos valores devidos que se poderia considerar ocorrido o fato imponible.¹⁹²

Mas, como já visto no tópico anterior, apenas antes da edição da Lei n.º 11.941/2009, poderia haver dúvidas com relação ao momento que poderia ser considerado o da ocorrência do fato imponible, uma vez que, a partir da entrada em vigor da referida norma, que alterou a redação do art. 43, parágrafo 2º, da Lei n.º 8.212/91, foi expressamente estabelecido que o fato imponible da obrigação tributária, para os casos das contribuições previdenciárias executadas pela Justiça do Trabalho, sempre será considerado ocorrido na

¹⁹² Como já visto, tal discussão não seria cabível para os casos em que a sentença apenas reconhece o vínculo de emprego, uma vez que, nessas situações, o empregado já recebeu a sua remuneração e apenas não tinha sido devidamente registrado. Ou seja, nessa hipótese, houve o pagamento da remuneração, sendo inquestionável a ocorrência do fato imponible no momento da prestação do serviço.

data em que for prestado o serviço: “§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço.”

Em outras palavras, a lei previu de maneira contundente que o fato imponible será considerado ocorrido, na própria data da prestação do serviço.¹⁹³

Dessa forma, a partir da ocorrência do fato imponible, a União Federal deve providenciar, em caso de falta de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, a prevenção da decadência, por meio de procedimento específico para tanto, denominado lançamento tributário.

Contudo, como já estudado, durante todo o procedimento de execução das contribuições previdenciárias perante a Justiça do Trabalho, não há momento específico em que o crédito seja constituído na forma do artigo 142, do CTN (até mesmo por não ser requisito necessário para a execução *ex officio* pelo Juiz do Trabalho), de forma a impedir o transcurso do prazo decadencial.

De outro lado, não haveria como sustentar que o juiz efetuará o lançamento no momento da liquidação de sentença, nos termos das disposições previstas na Lei n.º 10.035/2000 ou mesmo na Lei n.º 11.457/2007, à medida que, da mesma forma que ocorre com as matérias relativas à decadência, as condições e requisitos necessários para lançamento devem ser expressamente previstos em lei complementar, conforme determinação constitucional.¹⁹⁴

Observe-se, no entanto, que o processo de execução das contribuições previdenciárias pode ser estabelecido por lei ordinária, a partir das alterações constitucionais já mencionadas, mas as questões específicas relativas à decadência tributária devem obrigatoriamente ser definidas por meio de lei complementar, na medida em que as

¹⁹³ Portanto, ainda que se entenda que o artigo 22, I, da Lei 8.212/91 extrapolou os limites constitucionais estipulados no artigo 195, I, e II, da CF/88, teria sido fixado, por ficção jurídica, que o momento da ocorrência do fato imponible será a data da prestação de serviço.

¹⁹⁴ Artigo 146, III, “b”, da CF/88.

contribuições previdenciárias não perdem sua natureza tributária mesmo quando executadas perante a Justiça do Trabalho.

Desse modo, por se tratar de espécie do gênero tributo, as contribuições previdenciárias atraem para si toda a gama de regramentos atinentes aos tributos.¹⁹⁵

Ocorre que, com base nas normas atualmente previstas em nosso ordenamento jurídico, a única forma de prevenção da decadência tributária é por meio do lançamento, nas modalidades previstas nos artigos 150, parágrafo 4º e 173, ambos do CTN, já que não há qualquer outra disposição em Lei Complementar que trate da matéria referente às execuções previstas no artigo 114, inciso VIII, da CF/88.

Portanto, embora não seja constatada a inconstitucionalidade da alteração da competência para a execução das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho, verifica-se que a autoridade administrativa deverá efetuar o lançamento das contribuições que se pretende ver executadas naquela esfera judicial, sob pena de nunca ver prevenida a ocorrência da decadência.

Assim, torna-se, por via oblíqua, obrigatório o lançamento tributário, mesmo no âmbito da Justiça do Trabalho, como única forma de impedir que as contribuições devidas em razão da ocorrência dos fatos impositivos continuem incessantemente sendo atingidas pela decadência tributária.¹⁹⁶

Exemplificativamente, verifica-se que, se a execução da sentença trabalhista inicia-se em janeiro do ano de 2010, para a cobrança de contribuições devidas em razão de serviços prestados no mês de janeiro de 2006, caso o pagamento não seja efetuado (espontaneamente ou por execução forçada) até o mês de dezembro de 2010, as contribuições devidas serão fatalmente atingidas pela decadência, na medida em que não há outra previsão

¹⁹⁵ Exceto com relação a alguns princípios constitucionalmente previstos e aplicáveis especificamente a estes tributos.

¹⁹⁶ Ressalte-se, novamente, que, em razão da nova novidade legislativa introduzida pela Lei 11.941/2009, o fato impositivo sempre será considerado ocorrido na data da prestação de serviço.

legal que possa ser aplicada que não aquelas previstas no artigo 150, parágrafo 4º e 173, ambos do CTN.

Mesmo nos casos em que for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação no curso do processo trabalhista, não haverá outra forma de impedir a ocorrência da decadência das contribuições, já que, como exposto em tópico anterior, em tais casos, ao invés de aplicar as regras de lançamento previstas no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, deverá ser utilizada a modalidade do lançamento de ofício, previsto no artigo 173 do mesmo diploma legal.

Apenas para ilustrar a discussão da aplicação da decadência das contribuições previdenciárias no âmbito da Justiça do Trabalho, transcreve-se abaixo julgado em que o entendimento adotado está em consonância com as conclusões acima expostas¹⁹⁷:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA.

Passados cinco anos a contar da prestação de serviços, que é o fato gerador da contribuição previdenciária, houve decadência para a exigência da contribuição previdenciária e de seus consectários.

(TRT 2ª Região - AGRAVO DE PETICAO - DATA DE JULGAMENTO: 26/08/2009 RELATOR(A): SERGIO PINTO MARTINS - REVISOR(A): IARA RAMIRES DA SILVA DE CASTRO - ACÓRDÃO Nº: 20090675880 - PROCESSO Nº: 00881-2002-501-02-00-5 -ANO: 2009 - TURMA: 8ª - DATA DE PUBLICAÇÃO: 04/09/2009)

Ao analisar os fundamentos que levaram ao entendimento acima, verifica-se que foram levadas em consideração todas as questões tratadas no presente trabalho, conforme se verifica do voto do Juiz Relator Sergio Pinto Martins, ora transcrito:

VOTO

A – AGRAVO DA UNIÃO

1. Fato gerador

Em se tratando de verba decorrente de sentença trabalhista, compete à Justiça do Trabalho analisar a execução de crédito da natureza

¹⁹⁷ SÃO PAULO. Tribunal Regional do Trabalho. PROCESSO Nº: 00881-2002-501-02-00-5. Relator: Juiz Sergio Pinto Martins. São Paulo, SP, 26 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://www.trt02.gov.br>>. Acesso em: 05 mar. 2010.

previdenciária, conforme o inciso VIII do artigo 114 da Constituição. A Justiça do Trabalho tem, portanto, competência para analisar a matéria dos autos.

(...)

Nos termos da letra a do inciso I do artigo 195 da Constituição de 1988, c/c com os artigos 20 e 22, I, da Lei n.º 8.212/91, o fato gerador da contribuição previdenciária é o rendimento do trabalho pago, devido ou creditado a qualquer título.

Dispõe a alínea a, do inciso I do artigo 195 da Constituição sobre a contribuição previdenciária "do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre 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". Esse dispositivo trata da contribuição do empregador, empresa ou da entidade a ela equiparada e não da do trabalhador.

(...)

Dispõe o inciso VIII do artigo 114 da Constituição que compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

"VIII- a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir".

Mostra o referido inciso que o fato gerador da contribuição previdenciária é a competência e não o pagamento, pois faz referência a acréscimos legais, que só existem se for observado o critério de competência. Do contrário, se nunca houver pagamento, nunca ocorrerá o fato gerador e nunca haverá acréscimos legais quando do pagamento das verbas salariais devidas ao empregado no regime de caixa.

Estabelece o inciso III da Súmula 368 do TST que "em se tratando de descontos previdenciários, o critério de apuração encontra-se disciplinado no art. 276, §4º, do Decreto n.º 3.048/99 que regulamentou a Lei n.º 8.212/91 e determina que a contribuição do empregado, no caso de ações trabalhistas, seja calculada mês a mês, aplicando-se as alíquotas previstas no art. 198, observado o limite máximo do salário de contribuição". Isso indica que o fato gerador ocorre mês a mês e não com um único pagamento. Entender de forma diversa é dizer que se nunca for feito o pagamento, nunca ocorrerá o fato gerador. É a mesma coisa que dizer que se eu sonegar o imposto, nunca haverá o fato gerador, apesar de ter sido vendida ou produzida a mercadoria. Hoje, a aposentadoria é por tempo de contribuição (art. 201, § 7.º, I, da Constituição). Há necessidade de provar, portanto, o tempo de contribuição do empregado, o que é feito mês a mês e não englobadamente num único pagamento.

O artigo 201 da Constituição dispõe que a Previdência Social exige um regime contributivo por parte do segurado. Isso quer dizer, portanto, que deve ser mês a mês e não em um único pagamento. Exige, portanto, contribuição por parte do próprio trabalhador. Sem contribuição ele não pode receber o benefício.

Indica o inciso I do artigo 22 da Lei n.º 8.212 que a contribuição da empresa incide sobre a remuneração, paga, devida ou creditada. No mesmo sentido o inciso I do artigo 28 da Lei n.º 8.212, que define o que é salário-de-contribuição para o empregado e trabalhador avulso. A sentença apenas reconhece que a verba era devida e indiretamente que o fato gerador da contribuição previdenciária já ocorreu, que era o fato de a remuneração ser devida.

Não pode, por uma questão de lógica, a contribuição previdenciária incidir sobre o que é devido ao empregado para efeito de salário-de-contribuição e

não incidir para a empresa, sobre o que ela paga ao segurado que lhe prestar serviços, sobre o que ela paga ou creditada ao segurado.

Destaque-se que o INSS não reconhece o tempo de serviço do empregado quando há um único pagamento.

O artigo 26 da Lei n.º 8.213 define período de carência como o tempo correspondente ao número mínimo de contribuições mensais indispensáveis para que o beneficiário faça jus ao benefício, consideradas a partir do transcurso do primeiro dia dos meses de suas competências. Assim, o período de carência para o empregado fazer jus ao benefício é verificado em meses. Isso indica o recolhimento mensal da contribuição.

Entender de forma contrária poderá trazer prejuízo ao segurado no futuro, que terá dificuldade na comprovação mensal do pagamento das contribuições e o INSS não considerará toda a contribuição para efeito do cálculo do benefício.

(...)

O artigo 43 da Lei n.º 8.212 não define o fato gerador da contribuição previdenciária, apenas dispõe que o juiz deve determinar o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social. Isso significa que o fato gerador já ocorreu, por isso deve ser determinado o imediato recolhimento da contribuição previdenciária, que terá acréscimos legais de juros e multa de mora.

Já previa o parágrafo 4.º do artigo 276 do Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º 3.048) que "a contribuição do empregado no caso de ações trabalhistas será calculada, mês a mês, aplicando-se as alíquotas previstas no art. 198, observado o limite máximo do salário-de-contribuição".

O fato gerador não é, portanto, o momento em que o montante devido ao trabalhador é desembolsado, mas o fato de ser pago, devido ou creditado (art. 22, I, da Lei n.º 8.212).

O cálculo, portanto, será feito mês a mês. A alíquota a ser observada é a do mês da competência.

(...)

O fato gerador da contribuição previdenciária não pode ser modificado pela vontade das partes, mas somente pode ser determinado pela lei (art. 97, III, do CTN).

(...)

O caso dos autos é de execução da contribuição previdenciária (art. 114, VIII, da Constituição). Não se exige lançamento para a constituição de crédito tributário para se aplicar o artigo 142 do CTN.

A previsão contida no inciso VIII do artigo 114 da Constituição não exige título executivo. Dá competência à Justiça do Trabalho para executar a contribuição previdenciária devida em razão de ser proferida sentença trabalhista.

A Justiça do Trabalho não constitui crédito tributário, apenas executa a contribuição previdenciária em decorrência da sentença que proferir. Não há inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 876 da CLT, artigos 35 e 43 da Lei n.º 8.212.

Destarte, com razão o agravante, devendo incidir juros de mora e multa sobre a contribuição previdenciária desde o fato gerador que é o rendimento do trabalho devido, pago ou creditado ao trabalhador.

(...)

1. Contribuição previdenciária e reconhecimento de vínculo de emprego

A contribuição previdenciária é devida em razão do contrato reconhecido às fls. 193, no período de 31.7.98 a 30.6.2000.

O artigo 42 da Lei n.º 11.457, de 17.3.07, alterou a redação do parágrafo único do artigo 876 da CLT, que passou a vigorar com os seguintes termos.

"Parágrafo único. Serão executadas ex-officio as contribuições sociais devidas em decorrência de decisão proferida pelos Juízes e Tribunais do Trabalho, resultantes de condenação ou homologação de acordo, inclusive sobre os salários pagos durante o período contratual reconhecido".

(...)

Não foi excedida a competência atribuída à Justiça do Trabalho pelo inciso VIII do artigo 114 da Constituição, pois a Lei Maior não faz distinção em relação à espécie de sentença proferida pela Justiça do Trabalho. Logo, pode ser a que reconhece o vínculo de emprego entre as partes.

(...)

2. Decadência e prescrição

A contribuição previdenciária tem natureza de tributo.

(...)

Decadência é o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário com o lançamento num certo período de tempo.

A Súmula 219 do TFR declarava que, "não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador".

Dispõe a alínea b, do inciso III, do artigo 146, da Norma Ápice:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários".

No caso, a Lei n.º 8.212 não é lei complementar, mas ordinária. Na verdade, o que caracteriza a natureza jurídica específica do tributo é o seu fato gerador, sendo irrelevantes a denominação adotada pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 4.º do CTN). Logo, os prazos de decadência e prescrição para a cobrança da contribuição previdenciária continuam sendo de cinco anos, determinados nos artigos 173 e 174 do CTN, que é a lei complementar à Constituição, sendo inconstitucionais os prazos estabelecido nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212.

A prescrição e a decadência são normas de direito material. No caso, a Constituição (art. 146, III, b) inclui as normas sobre prescrição e decadência como regras de Direito Tributário, no capítulo pertinente às disposições gerais sobre direito tributário. Assim, só por lei complementar é que se pode estabelecer prazos de prescrição e de decadência em matéria de seguridade social, pois inclusive o próprio artigo 149 da Constituição remete o intérprete ao parágrafo 6.º, do artigo 195 da mesma norma, o que mostra a natureza tributária da contribuição e a necessidade de que aqueles prazos sejam fixados por lei complementar. Assim, estariam em vigência, ainda, os prazos de prescrição e decadência determinados pelo CTN e que seriam aplicados para a contribuição securitária.

O Pleno do STF, por meio do voto do Ministro Carlos Mário Velloso, no RE n. 138.284.8-4, por unanimidade, decidiu que:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se á lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III "ex vi" do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a) . A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me

pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b") . Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

(...)

A Súmula Vinculante n. 8 esclareceu que "são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5.º do Decreto-lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212 foram revogados pela Lei Complementar n.º 128/08.

Como a União não constituiu o crédito previdenciário em cinco anos a contar do fato gerador, que é a prestação de serviços, houve decadência para fazê-lo.

Há, portanto, decadência para se exigir a contribuição previdenciária e também em relação aos seus consectários. Dou provimento nesse sentido.

3. Incompetência absoluta para constituir o crédito tributário

A Justiça do Trabalho não tem competência para constituir o crédito tributário, mas para executar a contribuição previdenciária decorrente das sentenças que proferir (art. 114, VIII, da Constituição).

No caso dos autos não se está constituindo crédito tributário, mas executando a contribuição previdenciária decorrente da sentença proferida pela Justiça do Trabalho.

Não se exige lançamento para a constituição de crédito tributário para se aplicar o artigo 142 do CTN. Logo, não está havendo, nesse ponto, violação ao artigo 142 do CTN.

(...)

5. Inexistência de título executivo

A previsão contida no inciso VIII do artigo 114 da Constituição não exige título executivo. Dá competência à Justiça do Trabalho para executar a contribuição previdenciária devida em razão de ser proferida sentença trabalhista.

A conciliação vale para as partes e não para a União, que não é parte no acordo

(...)

IV- DISPOSITIVO

5. Pelo exposto, conheço dos recursos, por atendidos os pressupostos legais, rejeito a preliminar e, no mérito, dou provimento ao agravo da União para que sobre o crédito previdenciário incidam juros de mora e multa desde o fato gerador, que é mensal; dou provimento parcial ao agravo da reclamada para declarar a decadência para se exigir a contribuição previdenciária e também em relação aos seus consectários, tudo na forma da fundamentação. É o meu voto.

O entendimento acima adotado se coaduna com todas as disposições constitucionais e infraconstitucionais que tratam da questão da decadência das contribuições previdenciárias executadas perante a Justiça do Trabalho.

Entretanto a matéria não é pacífica e ainda encontra resistência da jurisprudência, conforme se constata do acórdão abaixo transcrito¹⁹⁸:

INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. De acordo com o artigo 114, inciso VIII, da Constituição, esta Justiça Especializada é competente para execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no artigo 195, incisos I, alínea "a", e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.

NULIDADE DOS CÁLCULOS. DECADÊNCIA. Na hipótese, inviável a declaração de decadência, pois não há que se falar em lançamento administrativo em face das disposições contidas no art. 114, inciso VIII, da Constituição, que remete à execução de ofício do tributo em comento. Ademais, o crédito previdenciário somente se torna exigível no momento em que o débito trabalhista foi quitado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. ACORDO POSTERIOR À SENTENÇA DE LIQUIDAÇÃO. FATO GERADOR. Existindo sentença trabalhista com trânsito em julgado, da qual conste condenação em verbas de natureza salarial, o recolhimento das contribuições previdenciárias incide sobre as referidas parcelas, ainda que as partes venham a celebrar acordo posteriormente. Aplicação do artigo 832, § 6º, da CLT, acrescentado pela Lei nº 11.457, de 16-03-07. Mais ainda, o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento à pessoa física prestadora dos serviços, e não a data do início dessa prestação, consoante disposição contida no artigo 195, inciso I, alínea "a", da Constituição. De se observar, também, que se tais importes decorrem de sentença prolatada em demanda trabalhista, condenatória ou homologatória de avença entre as partes, tem-se materializado o fato gerador a partir da disponibilização do pagamento daí advindo ao trabalhador.

Portanto a questão analisada no presente estudo ainda está sendo debatida por nossos tribunais, mas, em nosso entendimento, a execução das contribuições previdenciárias, no âmbito da Justiça do Trabalho, deverá ser precedida de prévio lançamento tributário, em qualquer circunstância, para que seja possível a prevenção do prazo decadencial, sendo necessária a edição de novas normas por meio de Lei Complementar ou alteração do Constituição Federal (especificamente com relação ao artigo 146, III, "b" ou mesmo do próprio artigo 114, inciso VIII), caso o Poder Legislativo entenda por alterar as regras relativas à decadência tributária para os casos específicos de execuções trabalhistas relativas às contribuições previdenciárias.

(TRT 2ª Região -AGRAVO DE PETICAO - DATA DE JULGAMENTO: 05/08/2009 - RELATOR: LUIZ CARLOS GOMES GODOI - REVISORA: ODETTE SILVEIRA MORAES - ACÓRDÃO Nº: 20090609900 - PROCESSO Nº: 02313-1999-031-02-00-3 - ANO: 2009 - TURMA: 2ª - DATA DE PUBLICAÇÃO: 28/08/2009)

¹⁹⁸ SÃO PAULO. Tribunal Regional do Trabalho. PROCESSO Nº: 02313-1999-031-02-00-3. Relator: Juiz Luiz Carlos Gomes Godoi. São Paulo, SP, 05 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://www.trt02.gov.br>>. Acesso em: 05 mar. 2010.

Por conseguinte a questão analisada no presente estudo ainda está sendo debatida por nossos tribunais, mas, em nosso entendimento, a execução das contribuições previdenciárias, no âmbito da Justiça do Trabalho, deverá ser precedida de prévio lançamento tributário, em qualquer circunstância, para que seja possível a prevenção do prazo decadencial, sendo necessária a edição de novas normas por meio de Lei Complementar ou alteração do Constituição Federal (especificamente com relação ao artigo 146, III, “b” ou mesmo do próprio artigo 114, inciso VIII), caso o Poder Legislativo entenda por alterar as regras relativas à decadência tributária para os casos específicos de execuções trabalhistas relativas às contribuições previdenciárias.

6 CONCLUSÃO

Com vistas a cumprir a determinação constitucional que alterou a competência para a execução das contribuições previdenciárias oriundas das sentenças trabalhistas, não poderia o Poder Legislativo ou Judiciário pular as etapas necessárias para a regular constituição do crédito tributário a fim de evitar a ocorrência da decadência, já que esta matéria é de competência exclusiva de Lei Complementar (leia-se CTN).

Evidentemente que as contribuições previdenciárias têm o nobre destino de custear os benefícios distribuídos pela Previdência Social, que, por ser um dos ramos da Seguridade Social, tem o objetivo de estabelecer o Bem-Estar e a Justiça Sociais.

No entanto os recursos necessários para o custeio da referida estrutura pertencente ao sistema de proteção nacional são obtidos por meio da instituição de tributos, que, necessariamente, atingem a propriedade dos cidadãos. E, por atingir um direito inviolável garantido por meio do artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal, o poder de tributar mereceu especial atenção do Poder Constituinte Originário, que instituiu uma série de restrições aplicáveis especificamente na esfera tributária.

Destarte, embora se trate de direito garantido por cláusula pétrea, foi autorizado ao Estado a expropriação de parcela do patrimônio dos cidadãos, de forma a possibilitar a manutenção das atividades da máquina estatal.¹⁹⁹

Entretanto, como dito, ao mesmo tempo em que a Constituição Federal autorizou instituição de tributos, delimitou as formas de instituição dos tributos, bem como as espécies normativas aptas para tanto, e, ainda, estabeleceu limitações e institucionalizou diversos princípios tributários.

¹⁹⁹ Frise-se, que o direito à propriedade não foi garantido de forma absoluta, o que impediria qualquer tipo de expropriação do patrimônio dos cidadãos e, por via indireta, a própria manutenção do Estado. Com efeito, o artigo 5º, XXIII, da CF/88, estabeleceu que a propriedade atenderá a sua função social, o que, em nosso entendimento, autoriza, de maneira clara, a instituição de tributos.

Nesse aspecto, verifica-se que houve a nítida preocupação de preservação da segurança jurídica pelo Poder Constituinte, já que desse princípio decorre a própria noção de Direito. E, por estarmos diante de um Estado de Direito, todos os atos praticados pelos Poderes Institucionais devem assegurar a preservação de tal instituto jurídico, de forma a criar “condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros.”²⁰⁰

Será sempre por meio do respeito às leis, portanto, que em um Estado de Direito haverá a garantia a liberdade e segurança dos cidadãos, possibilitando a previsibilidade do comportamento humano e conferindo segurança às relações sociais, de forma a estabilizar as consequências jurídicas de determinados atos²⁰¹.

Desse modo, o Direito acaba por instaurar segurança nas relações inter-humanas, fixando regras pré-definidas para as condutas humanas, permitindo-nos ter a prévia ciência de todas as consequências de nossos atos.²⁰² E essa segurança pode ser denominada segurança jurídica, princípio que está implícito em nossa Constituição Federal.

Resumidamente, o princípio da segurança jurídica acaba sendo decorrência lógica da isonomia, sendo complementado pelos princípios da legalidade, federativo, republicano e pelo respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, e da confiança dos administrados na Administração²⁰³, de forma a assegurar a inviolabilidade dos direitos e garantias individuais pela vontade arbitrária dos agentes da administração.

²⁰⁰ FERRAZ JR, Tércio. *Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias*. RDT 17-18/51, ANO 5, 1981.

²⁰¹ Maria Helena Diniz. em seu Dicionário Jurídico, 2ª ed. rev., 4ª v., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 845, de forma sucinta, ensina que o princípio da segurança jurídica: “É aquele dirigido à implantação de um valor específico, qual seja, o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta, tranquilizando os cidadãos, possibilitando-lhes o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.”

²⁰² Auxiliadora da Silva Balduino, em sua dissertação de mestrado, “Segurança Jurídica e Valor”, PUC/SP, 1994, explica que: “Quando a segurança se apresenta como a defesa de um interesse individual, ela afasta-se da noção de segurança das instituições mesmas, para ser entendida como uma espécie de certeza jurídica, da qual cada um precisa ter, para que seja possível uma vida ordenada em sociedade.”

²⁰³ LACOMBE, Américo Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 50.

E, no âmbito do direito tributário, o princípio da segurança jurídica somente será preservado se houver estrito respeito a todas as normas tributárias vigentes. Em outras palavras, deve o Estado, enquanto único ente competente para a instituição de tributos e arrecadação de recursos financeiros necessários para o custeio da máquina pública, preservar todos os direitos individuais garantidos constitucionalmente aos contribuintes.

Nesse sentido, na norma constitucional encontramos alguns princípios especificamente relacionados ao direito tributário, que visam à proteção da segurança jurídica, com base em algumas imposições, vedações e limitações ao poder de tributar, de forma a garantir segurança aos contribuintes.

Tais princípios são aplicáveis também em relação às contribuições sociais, já que se trata de espécie de tributo.

Por outro lado, verifica-se que, em respeito à segurança jurídica, o Direito tratou de regular o espaço temporal, de modo a impedir que as relações jurídicas se perpetuem no tempo.

Assim, o fluir do tempo passou a ser apto a produzir efeitos jurídicos concretos, de forma a impedir que situações jurídicas de incerteza permaneçam produzindo efeitos indefinidamente no tempo - e de forma a assegurar a segurança nas relações jurídicas.²⁰⁴

De tal modo, o ordenamento jurídico nos outorga prerrogativas e nos impõe obrigações, conferindo o poder necessário para que os indivíduos protejam seus direitos, mas não por prazo ilimitado, mas sim dentro de prazos previamente estipulados na legislação.

²⁰⁴ Nota-se que a segurança jurídica é princípio informador da decadência, ou seja, a decadência atua em prol da segurança jurídica. A importância da preservação da segurança jurídica perante o ordenamento jurídico está detalhada no capítulo anterior.

No âmbito do Direito Tributário, o Estado tem o direito (e dever) de constituir formalmente o crédito tributário por meio de procedimento específico: o lançamento tributário. Mas tal poder/dever estatal está limitado pela própria Constituição Federal.

Um dos exemplos disso é que, após a ocorrência do fato impositivo (momento do nascimento da obrigação tributária), o Estado deverá constituir o seu crédito mediante o lançamento, dentro dos prazos estabelecidos em lei complementar, sob pena de perder seu direito pela ocorrência da decadência, que se trata do fenômeno pelo qual a obrigação tributária é extinta, quando não lançada pela Fazenda Pública em tempo hábil.²⁰⁵

Portanto a decadência tributária tem como finalidade impedir que o Estado possa exigir dos contribuintes o cumprimento das obrigações tributárias por prazo indeterminado.

Dessa forma, uma vez verificado o descumprimento de obrigações tributárias por parte do contribuinte, a Fazenda Pública, por meio do lançamento tributário, deverá constituir formalmente o seu crédito para a posterior cobrança.

Ocorre que, a partir do advento da Emenda Constitucional n.º 20/98, houve delegação constitucional para que a Justiça do Trabalho executasse de ofício as contribuições previdenciárias decorrentes de suas sentenças.

A partir de então, o Juiz do Trabalho passou a ter competência constitucional para a execução dos referidos tributos, por meio de processo expressamente previsto na CLT.

Entretanto a alteração de competência não afetou a natureza das contribuições previdenciárias, que continuaram dotadas de natureza tributária.

²⁰⁵ SANTOS JR. Francisco Alves dos. *Decadência e prescrição no Direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 100.

Desse modo, é necessário que a decadência tributária seja devidamente observada e aplicada, com base nas normas constitucionais e infraconstitucionais relativas ao tema, justamente para que seja resguardada a imprescindível segurança jurídica.

E, nesse aspecto, verifica-se que não há outras disposições relativas à questão da decadência tributária que sejam específicas para as execuções instauradas perante a Justiça do Trabalho, que não aquelas previstas no Código Tributário Nacional.

Dessa forma, percebe-se que, necessariamente, deverão ser aplicadas as regras previstas nos artigos 150, §4.º e 173, ambos do CTN, para a verificação da ocorrência da decadência das contribuições previdenciárias, no momento de sua exigência pelo Juiz do Trabalho.

Com efeito, não é possível chegar a uma outra conclusão, após a análise de todas as disposições específicas previstas em nosso sistema constitucional.

Em razão disso, a aplicação da decadência em formato diferente daquele descrito nas normas acima referidas dependerá de expressa previsão em Lei Complementar, nos termos do artigo 146, III, b, da Carta Magna.

Conclui-se, dessa maneira, que, mesmo quando executadas perante a Justiça do Trabalho, as contribuições previdenciárias estarão sujeitas aos efeitos decadenciais estabelecidos nos artigos 150, parágrafo 4.º, e 173, do CTN, sendo necessário o prévio lançamento tributário para que seja possível a sua prevenção antes de decorrido o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato impositivo tributário.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. *CLT comentada: legislação, doutrina, jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ARAÚJO, Luis Alberto David; NUNES JR. Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª. ed. São Paulo: Saraiva.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

_____. Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

ÁVILA, Humberto. *A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição*. Revista de Direito Tributário 77/103.

BALDOINO, Auxiliadora da Silva. *Segurança Jurídica e Valor*. Dissertação de mestrado defendida na PUC/SP, 1994.

BALERA, Wagner. *A contribuição social sobre o lucro*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, n. 67.

_____. *A seguridade social na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. *Sistema de Seguridade Social*. 4ª. ed. São Paulo: Ltr, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*., 10ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 14^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 16^a ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3^a ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BIM, Eduardo Fortunato. *Inconstitucionalidade da Execução das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho: EC/98*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 89.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica* 2^a ed., Edipro, 2003.

_____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, 2^aed., Edipro, 2003.

BORGES, José Souto Maior. *O princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. Revista Dialética de Direito Tributário, no. 22.

_____. *Lançamento tributário*. 2.^a ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7^a. ed., Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19^a ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Execução de contribuição previdenciária pela justiça do trabalho*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Contribuição à seguridade social em razão de decisões proferidas pela Justiça do Trabalho e sua execução*. Revista LTr, São Paulo, v. 63, n. 2, fev, 1999.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZARRI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*, 8ª ed., Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. *Das inconsistências jurídicas da competência atribuída à justiça do trabalho para a execução de ofício de contribuições sociais decorrentes de suas sentenças* Revista LTr, São Paulo, abril 2001, vol. 65-04/422.

COSTA, Alcides Jorge da. *Obrigação Tributária*. In *Curso de Direito Tributário*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DALAZEN, João Oreste. *Competência material da Justiça do Trabalho*. São Paulo: LTr, 1994.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*, 2ª ed. rev., 4ª v. São Paulo: Saraiva, 2005.

ESCANFELLA, Carlos Augusto; TOLOY, Renato David. *Execução das contribuições previdenciárias – Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 20/98 – Impossibilidade de execução de ofício pela Justiça do Trabalho*. Revista LTr: Suplemento Trabalhista, São Paulo, v. 35, n. 150, jan/dez, 1999.

FAGUNDES, Seabra. *O controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 4ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1967.

FANUCCHI, Fábio. *A Decadência e prescrição no Imposto de Renda, Decadência e Prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. *Da prescrição e da decadência*, JUSTITIA, 2º Trimestre de 1975, v. 89.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias*. RDT 17-18/51, ANO 5, 1981.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 29ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Princípios de Proteção ao Contribuinte: Princípio da Segurança Jurídica*. RDT 47/56.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

GONÇALVES, Odonel Urbano. *Seguridade Social Comentada*. São Paulo: LTr, 1997.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 7ª. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

HORVATH, Miguel Junior. *Direito Previdenciário*. 6ª ed., São Paulo: LTR, p. 19.

JENIÊR, Carlos Augusto. O lançamento tributário e a decadência. *In: Lançamento Tributário e decadência*. Coordenação de Hugo de Brito Machado, Dialética, Fortaleza, Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

LACOMBE, Américo. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

LAURINO, Salvador Franco de Lima. *A emenda n. 20/98 e os limites à aplicação do parágrafo 3º do art. 114 da Constituição da República: a conformidade com o devido processo legal*, Revista LTr: Suplemento Trabalhista, São Paulo, v. 36, n. 25, 2000.

_____. *A lei 10.035: processo inquisitorial e violação a garantias elementares do devido processo legal*. *Jornal Magistratura e Trabalho – AMATRA* da 2ª. Região, ano X, n. 40, abril-maio 2001.

LEAL, Antonio Luiz Câmara. *Da prescrição e da Decadência*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

MAIA, Ary Fausto. *A inaplicabilidade da competência para a execução trabalhista das contribuições previdenciárias*. *Revista LTr*, São Paulo, v. 64, n.7, julho, 2000.

MANUS, Pedro Paulo Teixeira. *Execução de sentença no processo do trabalho*. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Ives Gandra. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Execução das contribuições previdenciárias*. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Direito da Seguridade Social – Custeio da seguridade social*; 19º ed. São Paulo: Atlas; 2003.

_____. *Execução das contribuições previdenciárias*. São Paulo: Atlas, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 6ª. Edição, rev. e atual. De conformidade com as Emendas Constitucionais nºs 45/04 e 47/05, Lei Complementar 118/05 e a Medida Provisória 258/05.

MELLO, Ialba-Luza Guimarães de. *Da competência da Justiça do Trabalho em face da alteração introduzida pela Emenda Constitucional n. 20/98*, Revista LTr, São Paulo, v. 63, n. 4, abr, 1999.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. T. II, 6ª ed. Coimbra Editora, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2º ed. v.1, Rio de Janeiro: Forense.

OLIVEIRA, Neiva Flávia de. *As teorias do direito e o conceito de norma jurídica*. Revista dos Tribunais 40/23.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ Esmafe, 2009.

_____. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: LTr, 2003.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito administrativo*. 13.ª ed., São Paulo: Atlas, 2001.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1969*. 3ª. ed. v.. II, Rio de Janeiro: Forense, 1987.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no Sistema Tributário Brasileiro*. In *Justiça Tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SANTOS JR. Francisco Alves dos. *Decadência e prescrição no Direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SÃO PAULO. Tribunal Regional do Trabalho. PROCESSO N°: 02313-1999-031-02-00-3. Relator: Juiz Luiz Carlos Gomes Godoi. São Paulo, SP, 05 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://www.trt02.gov.br>>. Acesso em: 05 mar. 2010.

SÃO PAULO. Tribunal Regional do Trabalho. PROCESSO N°: 00881-2002-501-02-00-5. Relator: Juiz Sergio Pinto Martins. São Paulo, SP, 26 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://www.trt02.gov.br>>. Acesso em: 05 mar. 2010.

SCHWARZ, Rodrigo Garcia. *Contribuições sociais incidentes nas ações trabalhistas*. Síntese Trabalhista, São Paulo, n. 154, abril 2002.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 22^a. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOUTO MAIOR, Jorge Luiz. *Lei 10.035/2000 – O desafio de interpretá-la*. Revista Nacional de Direito do Trabalho, vol. 38, Ribeirão Preto, Nacional do Direito, jun. 2001.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As Contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1977.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

_____. *Manual de Direito Fiscal I*. Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1974.

_____. Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. vol. 1, Lisboa: Livraria Almedina, 1974.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)