



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCELO CARVALHO PERGENTINO

**A APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, INCISO VIII, DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 SEM LANÇAMENTO NA
FORMA DO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

Salvador
2015

MARCELO CARVALHO PERGENTINO

**A APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, INCISO VIII, DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 SEM LANÇAMENTO NA
FORMA DO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof.^a M.^a Daniela Lima de Andrade Borges

Salvador
2015

TERMO DE APROVAÇÃO

MARCELO CARVALHO PERGENTINO

**A APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, INCISO VIII, DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 SEM LANÇAMENTO NA
FORMA DO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/2015

A meus pais, Gleuber Pergentino e Cláudia Pergentino, pelo apoio incondicional e por nunca terem poupado esforços para me proporcionar a melhor educação possível.

E ao meu avô, José Pergentino (*in memoriam*), melhor exemplo de caráter e honestidade que pude ter.

AGRADECIMENTOS

Talvez seja a gratidão o mais bonito dos sentimentos, pois representa o agradecimento mais sincero para com as pessoas que, de alguma forma, interferiram na nossa vida, de modo que sem elas, eu não seria o que sou hoje.

Primeiramente, agradeço a DEUS pelo dom da vida, pelas oportunidades que me foram dadas e por nunca ter deixado de abençoar os meus caminhos.

A meus pais, minha irmã e meus avós, reflexos do mais puro amor e inspiração.

Aos meus pais de intercâmbio, Monica Bermudez e Pepe Loor, e meus irmãos de intercâmbio, Gabriel Loor e Jose Andres, participantes fundamentais da maior experiência de amadurecimento que tive até hoje.

Aos amigos Daniel Malcher, Elielson Junior, Francisco Neto, Carina Carahy e Raiza Normanha, pelo apoio contínuo, pelas conversas filosóficas e pelas risadas proporcionadas.

Finalmente, não poderia deixar de agradecer aos amigos do escritório Gilberto Vieira Advocacia, por todos os ensinamentos jurídicos adquiridos durante o estágio.

“Money, it's a crime. Share it fairly but don't take a slice of my pie. Money, so they say. Is the root of all evil today. But if you ask for a raise it's no surprise that they're giving none away”

Pink Floyd - Money

RESUMO

O presente trabalho visa abordar a aplicação do artigo 114, inciso VIII, da Constituição Federal, ao prever a execução de ofício das contribuições previdenciárias e seus acréscimos legais, pela Justiça do Trabalho, em decorrência das sentenças que proferir, analisando a referida norma constitucional em relação ao sistema tributário brasileiro estruturado na Carta Constitucional e nas disposições do Código Tributário Nacional, mormente ao tratar da forma de constituição do crédito tributário, do lançamento previsto no artigo 142 do CTN, e sua forma de cobrança pela Administração em face da competência introduzida pela Emenda Constitucional n. 20/98, posteriormente mantida pela Emenda Constitucional n. 45/04, que passou a autorizar a execução de ofício do crédito relativo às contribuições previdenciárias indicadas no artigo 195, I, a, e II, da Magna Carta, pelo juiz do trabalho. Busca-se saber se, nessas condições, seria possível a constituição do crédito tributário pelo juiz do trabalho através da sentença laboral, vez que, tradicionalmente, a competência para tanto seria privativa da autoridade administrativa fiscal. Ante a invasividade que o Estado provoca na esfera patrimonial do indivíduo ao estabelecer o dever de pagar tributos, imperioso o exame da novel competência atribuída à Justiça do Trabalho a partir da Emenda Constitucional nº 20/98 sob o olhar dos princípios constitucionais da separação dos poderes, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, a fim de verificar se, diante do arcabouço tributário brasileiro, a referida norma viola ou não garantias e direitos fundamentais do cidadão, analisando, por conseguinte, os contornos político sociais que teriam justificado a introdução da indigitada norma no texto constitucional.

Palavras-chave: Lançamento. Crédito tributário. Contribuições previdenciárias. Execução de ofício. Justiça do trabalho.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF/88	Constituição federal de 1988
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CTN	Código Tributário Brasileiro
DAU	Dívida Ativa da União
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
ITBI	Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	
NFLD	Notificação Fiscal de Lançamento de Débito
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TST	Tribunal Superior do Trabalho

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO	13
2.1 CONCEITO	13
2.2 O LANÇAMENTO	18
2.2.1 Conceito, natureza jurídica e finalidade	19
2.2.2 Modalidades	23
2.2.2.1 Lançamento de ofício e revisão	24
2.2.2.2 Lançamento por declaração	27
2.2.2.3 Lançamento por homologação	29
2.3 INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E SEUS EFEITOS	35
3 A COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO NA EXECUÇÃO DE OFÍCIO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O PROCEDIMENTO APLICÁVEL	37
3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TEMA NAS LEGISLAÇÕES ANTERIORES À EC N° 20/98	37
3.2 A EMENDA CONSTITUCIONAL N° 20/98	42
3.3 A COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL N° 20/98	44
3.3.1 As contribuições sociais e sua natureza jurídica	46
3.3.1.1 As contribuições sociais do art. 195, I, a, e II, da Constituição Federal e seu fato gerador	48
3.3.1.2 A proposta do duplo fato gerador	53
3.4 O ALCANCE DA EXECUÇÃO DE OFÍCIO DO ART. 114, VIII DA CF/88 NA JUSTIÇA DO TRABALHO E A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL	54
3.4.1 Incidência decorrente da sentença trabalhista e súmula 53 do STF	55
3.4.1.1 Outros créditos de natureza tributária	58
3.4.2 Homologação de acordo e transações após a sentença	60
3.4.3 Da aplicação da CLT em detrimento da LEF	62
4 A APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL SEM O LANÇAMENTO NA FORMA DO ARTIGO 142 DO CTN	66
4.1 A NATUREZA JURÍDICA DA ATUAÇÃO DA JUSTIÇA DO TRABALHO NA EXECUÇÃO DE OFÍCIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	66
4.2 DA (IM)POSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SEM O LANÇAMENTO	71
4.3 DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EC N. 20/98	76
4.3.1 Violação ao princípio da separação dos poderes	76

4.3.2 Violação ao princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa	81
4.4 POR UMA INTERPRETAÇÃO DO ART. 114, VIII, DA CF, DE ACORDO COM O PRINCÍPIO DA CONFORMIDADE FUNCIONAL DA CONSTITUIÇÃO	85
CONCLUSÃO	90
REFERÊNCIAS	93

1 INTRODUÇÃO

O Código Tributário Brasileiro (CTN), previsto pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e recepcionado pela Constituição Federal de 1988 (CF/88) como Lei Complementar, estabeleceu, no seu art. 142, competência privativa à autoridade administrativa para constituir o crédito tributário mediante seu lançamento, procedimento administrativo próprio, a fim de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, identificar e limitar a matéria tributável, o valor devido, o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível.

Nesse sentido, o lançamento declara a obrigação tributária e torna seu *quantum* exigível pelo fisco. Não sendo satisfeito o crédito e inexistindo recurso administrativo precedente, o montante se torna exequível após a inscrição em Dívida Ativa, podendo o sujeito ativo da relação, munido de Certidão de Dívida Ativa, propor a cobrança do seu crédito via Execução Fiscal perante a Justiça Federal.

Entretanto, a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro 1998, que provocou mudanças no sistema de Previdência Social, introduziu um parágrafo terceiro no art. 114 da Carta Magna, dando à Justiça do Trabalho competência para executar, *ex officio*, as contribuições previdenciárias previstas no art. 195, I, letra a, e II, bem como seus acréscimos legais decorrentes das sentenças condenatórias que proferir.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, que, dessa vez, revolucionou o âmbito da justiça do trabalho, ampliando em muito sua competência, foi mantida a essência do texto do então parágrafo terceiro, realocando-o no inciso VIII daquele mesmo artigo da Carta Constitucional.

Eis que, embora não se tratem de alterações recentes no ordenamento jurídico pátrio, a problemática é ainda bastante controversa.

Diante deste cenário, o presente trabalho propõe um estudo acerca da constituição e formação do Crédito Tributário frente à nova atribuição conferida pela EC nº 20/98, e mantida pela EC nº 45/04, que ampliou a competência da Justiça do Trabalho para executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, letra a e II, da Constituição Federal, decorrentes de suas sentenças. Inicialmente, debruçar-se-á sobre a obrigação tributária e o crédito tributário, averiguando suas características, distinções e peculiaridades.

Em seguida, percorrer-se-á o procedimento estabelecido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, verificando a natureza jurídica e a finalidade do lançamento em relação ao crédito tributário e a atuação da autoridade administrativa como vinculada e obrigatória.

Destarte, serão analisadas as modalidades de lançamento, buscando observar se, em todas elas, a atuação da autoridade fiscal através do lançamento se apresenta de forma substancial à constituição do crédito fiscal pretendido pelo Estado, explorando, ademais, o efeito da inscrição em Dívida Ativa e seu escopo para a atuação da administração.

Em nome da relevância e do valor que a compreensão da história promove quando se estuda o tempo recente sob o olhar dos acontecimentos passados, empenhar-se-á na pesquisa do entorno político que culminou na edição da Emenda Constitucional n. 20 bem como em relação às legislações infraconstitucionais anteriores à Emenda que já sinalizavam sobre o tema, refletindo, como não poderia deixar de ser, sobre as discussões travadas pela doutrina sob os aspectos legais e constitucionais dessas normas.

Doravante, buscar-se-á esquadrihar a possibilidade da formação do referido crédito na Justiça do Trabalho, a fim de verificar se decorre como efeito da sentença trabalhista ou se impende a necessidade do lançamento pela autoridade administrativa, na forma em que estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional, para que posteriormente possa suceder a execução de ofício pelo magistrado trabalhista. Pretende, ainda, em reconhecendo a competência tributária da jurisdição laboral a respeito do tema, averiguar quais contribuições podem ser executadas por esta justiça especializada, objetivando aclarar a forma procedimental quanto à matéria na justiça laboral.

Por fim, por tudo o que foi discorrido até aqui, este estudo pretende trazer à baila a problemática apresentada, objetivando, ao final, mas sem exaurir o tema, haja vista sua complexidade prática e técnica, analisar o procedimento que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, refletir sobre a inovação trazida pela Emenda Constitucional nº 20/98, averiguar como vem se dando o procedimento no âmbito trabalhista, no que tange à compatibilidade entre a norma complementar infraconstitucional e a norma constitucional, de modo a questionar se o lançamento é imprescindível, ou não, à constituição do crédito tributário.

Afinal, pode o Juiz do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais referidas no art. 114, VIII da CF/88, sem lançamento pela autoridade administrativa na forma do art. 142 do CTN? Em se entendendo possível, quais os limites desta competência?

2 OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo, objetivar-se-á, primeiramente, explicar a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário, destacando seus conceitos e premissas, a fim de que, após as devidas ressalvas, seja retomado o estudo sob o enfoque do crédito tributário, perquirindo como se dá a sua constituição através do lançamento e os efeitos e consequências da sua inscrição em dívida ativa.

2.1 CONCEITO

Inicialmente, impende esclarecer que, no tratamento dado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que dispõe sobre regras gerais em matéria de legislação tributária, obrigação tributária e crédito tributário possuem tratamentos distintos, não se confundindo, portanto, um com o outro.

A leitura apriorística dessas expressões pode conduzir o leitor ao entendimento equivocado de que sempre que existir uma obrigação de natureza tributária, haverá, instantaneamente e por si só, o direito de cobrança do crédito correspondente, ou seja, que a existência de uma *obligatio* implique, desde logo, no direito subjetivo de cobrança pelo credor do *creditum* correspondente à obrigação anterior.

A Teoria Geral do Direito estabelece que, em uma relação obrigacional regida sob o enfoque privatista, a mora do devedor, salvo disposição em contrário dada pela lei, é suficiente para tornar exigível a cobrança do *quantum* devido pelo devedor ao credor. Assim, uma vez estabelecida a relação jurídica obrigacional entre as partes, aquela que estampa a condição de devedora está obrigada a satisfazer a prestação que lhe cabe, sob pena de, não a cumprindo voluntariamente e em se tornando inadimplente, ser compelida a satisfazê-la, podendo o credor, para tanto, ajuizar ação própria, com o fito de ver a obrigação realizada.

Entretanto, o mesmo raciocínio não se aplica no campo tributário, isto porque, para que o crédito decorrente da obrigação tributária possa ser exigido pela autoridade fiscal, é indispensável o lançamento, instituto que será posteriormente trabalhado, que nada mais é que o procedimento da administração pública que constitui o crédito, tornando-o exigível face ao contribuinte.

Assim, importa trazer à baila o conceito de obrigação tributária e a sua relevância para o estudo que ora se propõe.

A relação jurídica tributária, antes de mais nada, decorre da lei. Deste modo, ao oposto do que ocorre no âmbito do direito privado, em que as partes se relacionam em decorrência da vontade ou, até mesmo, quando contratam com a Administração Pública, na órbita do direito tributário inexistente a manifestação do devedor em se obrigar com o Estado: inexistente, portanto, liberdade quanto à forma do liame obrigacional.

Trata-se, em verdade, de uma das manifestações mais invasivas de soberania e controle do Estado sobre seus administrados, concedendo-lhes situações e atribuindo a elas efeitos jurídicos, impondo seu poder de tributar em face aos contribuintes que, incorrendo na previsão criada pela norma hipotética, faz nascer o vínculo obrigacional entre o Estado, sujeito ativo, e o cidadão, sujeito passivo.

Como já observou Hugo de Brito Machado¹, a sujeição tributária daqueles que configuram como devedores do tributo ao Estado não se reflete apenas pelo poder estatal, mas sim, por uma relação jurídica. Para o renomado autor, esta relação obrigacional constitui o cerne do direito tributário.

O artigo 113 do CTN indica que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A principal é aquela que advém da concretização do fato gerador tendo como escopo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária esta devida pelo descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória quando houve, restando extinta quando fulminado o crédito dela decorrente (§1º). A obrigação acessória também decorre da lei e é aquela que, no interesse da arrecadação ou da fiscalização, exige e atribui comportamentos positivos ou negativos às pessoas alvo da norma (§2), imputando-lhes penalidades pecuniárias a serem convertidas em obrigação principal, pelo seu descumprimento (§3).

Veja-se que a obrigação tributária principal influirá no dever de prestação pecuniária, em outras palavras, dar dinheiro ao Estado em razão da ocorrência fática da hipótese jurídica atribuída *ex lege* ou pelo descumprimento de obrigação acessória, que poderá ser reduzida em penalidade pecuniária, convertendo-se esta em

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 124.

principal. Em assim sendo, pode-se afirmar que a obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador do tributo, quando o sujeito passivo da norma o realiza no plano dos fatos.

Nesse contexto, o legislador, ao prever a norma tributária hipotética, mais comumente chamada de hipótese de incidência, tem por objetivo antever, de forma genérica e abstrata, os elementos do fato gerador do tributo e o seu mandamento, quais sejam: sujeito ativo e passivo, aspecto material, temporal e espacial, além da base de cálculo e da alíquota aplicável².

Destarte, verificado o fato imponível, que nada mais é do que a concretização, no mundo dos fatos, da previsão legalmente descrita, este desembocará no nascimento de uma obrigação tributária e um preceito correspondente, ambos definidos em lei.

Nesse sentido, uma vez ocorrido o fato gerador tributário, haverá, por consequência legal, o surgimento da obrigação tributária, tornando possível identificar os sujeitos e os elementos da relação, verificando, assim, quem deve o tributo (sujeito passivo), a quem ele é devido (sujeito ativo), onde ele é devido (aspecto espacial), quando ele passou a ser devido (aspecto temporal) e porque é devido (aspecto material), em homenagem ao princípio da tipicidade fechada³.

Observa-se, portanto, que a obrigação tributária exsurge da mera ocorrência fática do fato imponível, entretanto, o referido vínculo obrigacional *ex lege* não possui aptidão, de per si, para fazer nascer o direito subjetivo do Fisco em exigir o crédito do sujeito passivo. Isto quer dizer que, caso o contribuinte permaneça estático, nada faça e permaneça devedor do tributo, tal estado de inadimplência não terá a capacidade de dar poder ao sujeito ativo, ou seja, o direito de exigir sua pretensão em face do sujeito tributado.

Como preleciona Luciano Amaro, em que pese verificar-se o nascimento da obrigação a partir do mero acontecimento da previsão hipotética de incidência, o fato jurígeno por si só não acarreta a cobrança imediata do sujeito ativo do crédito decorrente da relação obrigacional, para tanto, deverá se dar ciência ao contribuinte, ora devedor, por meio de um ato próprio da administração, que terá o condão de constituir o crédito, tornando o *quantum debeatur* exigível, ao passo que deve

² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 289-293.

³ MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 156-157.

cientificar o sujeito passivo da existência do débito para pagamento para que pague, espontaneamente, no prazo assinalado, ou, querendo, o impugne, dando início ao processo administrativo fiscal, sob pena de sofrer a cobrança do crédito no judiciário após a inscrição em Dívida Ativa, por meio da execução fiscal⁴.

Nessa esteira, esclarece Hugo de Brito Machado⁵:

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 da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Deveras, o fato gerador que conduz à obrigação tributária não tem a aptidão, *de per se*, para ensejar ao Fisco a exigibilidade do cumprimento pelo sujeito passivo, só podendo ser cobrada do devedor a partir da constituição do crédito através do lançamento, somente após é que se poderá falar em crédito tributário.⁶

Logo, obrigação e crédito se distinguem pelo fato de que o primeiro nasce a partir do fato gerador, e o segundo se constitui através do lançamento. Esse possui correspondência com aquele, mas o primeiro não implicará, tão somente, no surgimento do outro.

Parte da doutrina⁷ critica o conceito de crédito tributário definido pelo Código, no artigo 139, quando estabelece que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”⁸.

Nos ensinamentos de Regina Helena Costa, a terminologia utilizada pelo legislador não teria sido das mais precisas, posto que, se o lançamento é imprescindível para a constituição do crédito e por ele ganha validade, este encontraria sua gênese no procedimento administrativo e não na obrigação⁹.

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 359.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 176.

⁶ *Ibidem*.

⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 234; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 438-439; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 662-665.

⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 26 out. 1966, Art. 139.

⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 234 *et seq.*

Paulo de Barros Carvalho, por seu turno, embora acredite que o preceito normativo leve à compreensão equivocada de que obrigação e crédito são figuras distintas, defende que a decorrência do segundo em relação ao primeiro é uma consequência lógica¹⁰.

Em linha oposta ao entendimento da doutrina trazida até aqui, que distingue obrigação e crédito tributário, o referido autor não concebe como tal. Para ele, toda obrigação pressupõe objeto, sujeito ativo e sujeito passivo. A diferença estaria entre o objeto da prestação, representado pelo valor do crédito exigível, e o objeto da obrigação, pelo comportamento de pagar o tributo. Deste modo, a partir do vínculo jurídico traçado pela norma, a relação estaria composta por objeto, sujeito ativo e sujeito passivo. Logo, conceber obrigação sem crédito seria o mesmo que aceitar obrigação sem sujeito ativo ou passivo, de modo que o liame obrigacional jamais se aperfeiçoaria.¹¹

No mesmo sentido, é o magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹², para quem seria estranho compreender a obrigação tributária sem a sua tríade necessária: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto. Justamente por isso o Código teria atribuído ao crédito a mesma natureza da obrigação, aquele seria componente necessário deste. E vai além ao sustentar que não é o lançamento que estabelece e origina o crédito, sob o argumento de que o ato administrativo apenas regula a aplicação da norma, todavia, o que obriga o pagamento do tributo é a lei, portanto, uma vez ocorrida a situação hipotética descrita na norma e estabelecido o vínculo jurídico entre o Estado e o particular tributado, já existiria a pretensão do Fisco em busca do crédito que lhe é devido, haja vista a imposição decorrente da lei. Justamente por esse motivo é que o artigo 144¹³ do Código Tributário Nacional teria disciplinado que o lançamento retroagiria à época da realização do fato impositivo da obrigação, motivo pela qual observará a lei vigente à época.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 438-439.

¹¹ *Ibidem*, p. 435-436.

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 662-665.

¹³ BRASIL. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 26 out. 1966, Art. 144.

2.2 O LANÇAMENTO

Antes de adentrar no exame do lançamento e a fim de delimitar o seu campo de atuação, é de grande valia apresentar a dicotomia entre o direito tributário material e o direito tributário formal, a partir do estudo proposto pelo ilustre José Souto Maior Borges.

O direito tributário material coordena os elementos da hipótese tributária no geral, ou seja, seu objetivo é regular os direitos e deveres da relação obrigacional, limitando seu campo à análise abstrata. Deste modo, é o responsável por estruturar a relação obrigacional, ao passo que define a sujeição tributária, seu aspecto material, espacial e temporal, além de prever, para cada hipótese prevista, determinando, ainda, a base de cálculo e a alíquota correspondente¹⁴.

O direito tributário formal, por sua vez, reflete o lado operacional e dinâmico do tributo, visa a cobrança e seu efetivo pagamento. Cuida-se, pois, do procedimento necessário a satisfazer o cumprimento da exação pelo sujeito passivo em prol do interesse público, promovendo, a lei e a administração pública, as formas adequadas para tanto¹⁵.

Note-se, portanto, que, assim como no direito material, onde devem ser observados direitos e garantias dos contribuintes, a mesma premissa se aplica ao âmbito procedimental. Nesta toada, o procedimento tributário traduzido no lançamento e a organização administrativa tributária compreendem direitos e garantias do sujeito passivo da relação face ao Estado (União, estados, municípios e DF) a um procedimento legal e sujeito a todos os devedores tributários, sob pena de adotado um procedimento diverso não previsto em lei ou conduzido em desconformidade com a ordem jurídica estabelecida, seja inapta a cobrança do *quantum* perseguido.

¹⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 82.

¹⁵ *Ibidem*, p. 82-83.

2.2.1 Conceito, natureza jurídica e finalidade

Desse modo, o lançamento, *nomen iuris* adotado pelo legislador, próprio do direito tributário é, como preconiza o artigo 142 do CTN¹⁶, o procedimento que constitui o crédito tributário. Seguindo a leitura, dispõe o parágrafo único do referido artigo, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional¹⁷”.

Nesse contexto, a Constituição Federal outorga competência à União, aos estados, municípios e ao Distrito Federal para instituir tributos. Por óbvio, tais entes passam a ter o direito, ou seja, o poder de criar as suas respectivas exações. O mesmo não ocorre para a autoridade administrativa. De acordo com o parágrafo supra, constatada a ocorrência do fato imponível da obrigação tributária principal ou o descumprimento de obrigação acessória, deve a autoridade proceder com o lançamento, não cabendo aqui o discurso de discricionariedade, oportunidade e conveniência. Se, para o Estado, trata-se de direito/poder, mesma sorte não se aplica à autoridade administrativa, que tem o dever de lançar, sob pena de ser responsabilizada funcionalmente.¹⁸

Importa, e muito, destacar o status pela qual o Código Tributário Nacional fora recebido pela Carta Magna, pois, revela a destacada qualidade do digesto tributário para o ordenamento jurídico pátrio. Mormente, regula a aplicação da matéria aos entes estatais, estabelece normas gerais, soluciona conflitos de competência, impõe limites à atividade tributante do Estado, entre outras disposições.

Todavia, como bem leciona Kyoshi Harada¹⁹, isto não significa dizer que a lei complementar é hierarquicamente superior às leis ordinárias, porquanto ambas se reportam à Constituição. Divergem, portanto, em relação à matéria, quando o texto constitucional as enumera e impõe a edição de lei complementar, e quanto ao

¹⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 26 out. 1966, “Art. 142: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

¹⁷ *Ibidem*, parágrafo único.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 177-178.

¹⁹ HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 306.

quorum necessário à sua aprovação, exigindo a maioria absoluta²⁰, para a primeira, e a maioria simples, para a segunda²¹.

Nesse sentido, é de se considerar que, quando o legislador originário indicou as matérias a serem reguladas imprescindivelmente por lei complementar, o fez diante da robustez do procedimento formal legislativo a ela aplicado para sua chancela, o que denota uma maior preocupação do constituinte com as matérias a serem reguladas pelo legislador ordinário.

A CF/88, no seu artigo 146, inciso II, letra *b*, estabelece que “cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: obrigação, lançamento crédito, prescrição e decadência tributários”.²²

Para o direito tributário, fundamental é a importância do lançamento para a constituição do crédito tributário que “nada mais é do que a própria obrigação principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento”²³.

Logo, realizado o fato gerador previsto na hipótese de incidência, nasce a obrigação entre o sujeito ativo, o fisco e o sujeito passivo, o contribuinte ou quando responsável nos termos da lei. Assim, o lançamento constitui o crédito tributário e dá condição necessária para sua exigibilidade pelo fisco, conferindo-lhe, ainda, a certeza e a liquidez da obrigação. A partir daí, verificado o inadimplemento da obrigação pelo sujeito passivo, dá-se a sua inscrição em Dívida Ativa, tornando possível a emissão de Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial hábil a legitimar a cobrança do crédito via execução fiscal perante a Justiça Federal.

Em feliz conceituação acerca da natureza jurídica do lançamento, Kiyoshi Harada enuncia que:

O legislador brasileiro, superando a interminável discussão acerca da natureza jurídica do lançamento, fixou-se na tese de que ele tem efeito meramente declaratório da obrigação tributária, mas constitutivo do crédito tributário. Realmente, o lançamento constitui o

²⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 out. 1988, Art. 69: “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

²¹ *Ibidem*, Art. 47: “Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

²² *Ibidem*, Art. 146, II, “b”.

²³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 536-542.

crédito tributário declarando a preexistência da obrigação tributária, que surgiu em virtude da ocorrência do fato gerador definido na lei (art. 133, § 1º c/c art. 114 do CTN)²⁴.

Partilha do mesmo entendimento Hugo de Brito Machado, que diz: “o lançamento, portanto, é *constitutivo do crédito tributário*, e apenas, *declaratório da obrigação correspondente*”²⁵.

Roque Antonio Carrazza²⁶, por seu turno, concebe que o lançamento tem natureza declaratória, uma vez que tal procedimento não propicia o nascimento da obrigação tributária, em verdade, ele é responsável por identificar o sujeito passivo da relação obrigacional, analisando o critério material e calculando o valor devido e conclui que o lançamento, de acordo com a previsão legal, declara a ocorrência do fato subsumido da hipótese tributária. Segundo Américo Masset Lacombe:

O Código, adotando a estrutura dualista, resolveu o problema, considerando o lançamento um ato declaratório da obrigação tributária (*debitum, Schuld*, relação de débito) e constitutivo do crédito tributário (*obligatio, Haftung*, relação de responsabilidade), já tendo o Tribunal Federal de Recursos se manifestado em tal sentido, salientando o Min. Jarbas Nobre, relator do feito, que o lançamento é um procedimento administrativo por meio do qual o crédito tributário é constituído²⁷.

Observa-se, portanto, que, em que pese o lançamento tenha natureza dual, ou seja, função declaratória da obrigação e constitutiva do crédito tributário, entende-se que a segunda, constitutiva, sobressaia à primeira.

Dessa forma, não seria nenhuma leviandade afirmar que o lançamento, ademais das facetas constitutivas e declaratórias explanadas até aqui, opera como um forte instrumento de segurança jurídica para ambos os sujeitos da obrigação tributária, porque, ao declarar a existência da obrigação e, ato contínuo, constituir o crédito, dando-lhe certeza e liquidez, reconhece, também, a ocorrência do fato gerador naqueles termos. Blinda, portanto, a relação jurídico-tributária, só podendo vir a ser alterado nas hipóteses do art. 145 do CTN.²⁸

²⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 537.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 178.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto Sobre a Renda**. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 469-470.

²⁷ LACOMBE, Américo Masset. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 344.

²⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 26 out. 1966, Art. 145: “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em

Nesse diapasão, resguarda o fisco, pois reconhece a veracidade, no que tange à ocorrência da obrigação, conferindo-lhe, conseqüentemente, um crédito que passa a ser certo e líquido, contudo, ainda não exequível, porém exigível. Assim, nasce para o contribuinte o direito de se opor ao lançamento realizado, dando-lhe oportunidade de defesa, administrativamente, não exclusiva ao *quantum debeatur*, mas, também em relação à sujeição passiva como a própria incidência da hipótese ao fato imponible, seja pela inexistência seja por não ter se dado na forma lançada.

E não poderia ser diferente, haja vista a ingerência que a norma tributária provoca na esfera patrimonial dos contribuintes: sem dúvida, aflige o âmago do sujeito. Poder-se-ia falar que, primeiramente, o direito penal provocaria maior arraso, sem embargo, e não é nenhum absurdo reconhecer que há casos em que o patrimônio revela preocupação maior que a própria liberdade do sujeito.

É por isso que a norma tributária deve ser clara e de tipicidade fechada, devendo-se inadmitir lacuna que enseje eventual surpresa ao contribuinte. O sistema jurídico tributário deve dar ao contribuinte, por conseguinte, a possibilidade de antever os tributos passíveis de incidência em sua realidade, dimensionar o *quantum* devido e se insurgir face às arbitrariedades na atividade fiscalizatória e, por que não?, na legislativa.

Brilhante a colocação de Uckmar, trazida por Caymmi: “*a tax system is unsuitable for a democracy if it can't be understood by the taxpayers themselves*”²⁹. Deste modo, como visto alhures, ademais da natureza declaratória da obrigação e constitutiva do crédito tributário, o lançamento, para que seja válido, deve dar ciência ao sujeito passivo a que incumbe o pagamento da exação sob pena de a ausência do seu conhecimento pelo contribuinte implicar na nulidade do procedimento, por conseguinte, na nulidade do crédito constituído.

Neste aspecto, assim como o contribuinte tem o dever de pagar seus tributos e, em não o fazendo, tem seu patrimônio submetido a constrição judicial em uma posterior cobrança do sujeito ativo, inegável que este mesmo contribuinte também detém garantias e direitos na forma como o Estado irá interferir na sua esfera patrimonial.

virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”.

²⁹ “Um sistema tributário não é adequado para uma democracia, se ele não puder ser compreendido pelos próprios contribuinte”. (Tradução livre). UCKMAR, Victor apud CAYMMI, Pedro. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: JusPodivm, 2007, p. 65.

Ainda que a cobrança pelo ente fiscal esteja amparada no interesse público, maior e de toda coletividade, em contrapartida, a atividade que culmina na cobrança da exação deve estar desamarrada de vícios e ilegalidades.

Desse modo, não se pode confundir o interesse fazendário com o interesse público. Malgrado amparado por esta vontade maior, esta não pode ser ambiciosa e atentatória as garantias fundamentais dos contribuintes resguardadas pela lei maior. Isto posto, o desejo ganancioso e meramente arrecadatário não pode se sobrepor às garantias constitucionais dos sujeitos passivos da relação obrigacional fiscal: é o que entende o eminente Roque Antônio Carrazza.³⁰

Logo, o lançamento, ademais de sua natureza constitutiva e declaratória além de obrigatório, ao passo que vincula a atuação da autoridade, quando verificado o fato gerador do tributo, alia-se à segurança jurídica como facetas de uma mesma moeda. De um lado, dá ciência ao contribuinte de um crédito que este deve pagar e, de outro, garante à administração pública o direito de cobrar, inclusive em juízo, o crédito tributário, em prol do interesse público.

2.2.2 Modalidades

Esta seção tratará das modalidades de lançamento e suas peculiaridades.

Vale destacar que, embora o Código Tributário Nacional classifique as variantes do lançamento que serão estudadas, a partir do comportamento inicial do sujeito passivo, sujeito ativo ou de ambos, a atividade *in casu* objetiva o mesmo fim, a saber, a constituição do crédito tributário.³¹

Todavia, há que se ter cautela na leitura das classificações, haja vista que a terminologia utilizada pelo Código pode levar à compreensão equivocada de que o lançamento poderá ser feito pelo sujeito passivo, o que não condiz com a realidade.

Não se pode olvidar, de acordo com o próprio CTN: a atividade do lançamento compete, tão somente, à autoridade administrativa.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 557-559

³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 383.

A doutrina³² não é uníssona em relação à obrigatoriedade do lançamento, entendendo alguns tributaristas³³, ser possível a existência de exações a que o lançamento não se obriga. Entretanto, conforme lição de Hugo de Brito Machado, “não existe tributo sem lançamento, pelo menos enquanto o tributo for prestação pecuniária compulsória e a determinação do valor dessa prestação puder ser feita unilateralmente pela Fazenda Pública”³⁴, até mesmo nos casos de lançamento por homologação. De acordo com o prestigiado autor, é possível afirmar que, em alguns momentos, o contribuinte participe da construção do lançamento, como ocorre na modalidade referida, contudo, ainda nestes casos, a palavra final é da autoridade da administração fazendária, isto porque a ela a lei atribuiu privativamente a competência para tanto.

Desse modo, conforme a legislação tributária, a constituição do crédito fiscal pressupõe o lançamento para o seu nascedouro e este último impescinde da atuação da autoridade competente.

O Código Tributário Nacional aborda as três espécies que serão doravante apresentadas, lançamento por declaração, de ofício e homologação, respectivamente, nos artigos 147, 149 e 150.

2.2.2.1 Lançamento de ofício e revisão

O lançamento de ofício tem previsão no artigo 149³⁵ do CTN, devendo ser realizado pela autoridade administrativa sempre que a lei determinar, quando o contribuinte

³² BECHO, Renato Lopes. As formas de constituição do Crédito Tributário e seus efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n. 231, dez, p. 93-100, 2014. p. 95; CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Crédito Tributário sem lançamento e execução de ofício da contribuição previdenciária pela Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n. 89, fev, 2003, p. 70.

³³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p 384.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 181.

³⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 26 out. 1966, 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 –

não apresentar a declaração no prazo e na forma prescrita na legislação; quando o contribuinte se recusar a prestar informações solicitadas pela autoridade administrativa ou não as preste de forma satisfatória; quando se comprove falsidade, erro, omissão ou inexatidão na declaração apresentada; quando se tratar de fato não conhecido ou não provado em ocasião do lançamento anterior; e, por último, quando for comprovado fraude ou falta funcional da autoridade que efetuou o lançamento anterior.

Desse modo, adotar-se-á essa modalidade de lançamento sempre que a lei dispuser ou quando se verificar, no caso concreto, alguma das hipóteses previstas no referido dispositivo.

Nos dizeres de Luciano Amaro, “a escolha dessa forma de lançamento (como, de resto, a das demais) não é aleatória, devendo levar em conta a natureza do tributo”.³⁶ De modo geral, esta forma se aplica a tributos de fatos geradores constantes, ou seja, que, dada a sua repetição sistemática no tempo e a presunção de que a hipótese da exação irá sempre se renovar *in concreto*, o fisco, através dos seus registros e cadastros, detém meios de preencher todos os elementos da relação obrigacional. Assim, identificados o sujeito passivo, o critério material, temporal, espacial, a base de cálculo e a alíquota, a autoridade administrativa promove o lançamento e constitui o crédito, passando a exigí-lo do contribuinte.³⁷

O imposto sobre a propriedade imobiliária (IPTU) é um bom exemplo de espécie tributária que se submete ao lançamento de ofício³⁸. Assim, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ)³⁹, quando o carnê para pagamento do IPTU é encaminhado para a residência do contribuinte, isto significa que já houve o

quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 387.

³⁷ *Ibidem*, p. 386.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 182.

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça: **Recurso Especial n. 168.035/SP**. Recorrente: Lúcio Salomone. Recorrido: Município de Guarujá. Relatora: Min. Eliana Calmon. 2. Turma. Brasília, DJ, 24 set. 2001. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=42037&num_registro=199800199560&data=20010924&formato=PDF>. Acesso em: 1 jul. 2015.

lançamento, funcionando o recebimento do documento pelo contribuinte como notificação.

As outras hipóteses de lançamento *ex officio* previstas do inciso II ao IX, do art. 149 do CTN, tratam dos casos em que a autoridade administrativa, ao verificar ilegalidade, falsidade, fraude, simulação, erro, pode desconsiderar a declaração ou o lançamento anteriormente efetuado, “lançando-o” novamente. Observe-se que não se trata de arbitrariedade ou discricionariedade da autoridade fiscal de poder desconsiderar os atos já realizados, pois esta, em verdade, tem o dever de proceder assim, segundo as disposições determinadas na lei. Ora, por se tratar de dever da autoridade proceder com o lançamento quando observado o fato gerador do tributo, a mesma imposição existe quando o crédito se aperfeiçoar de forma ardilosa ou equivocada; eis, portanto, em prol da arrecadação amparada no interesse público, a previsão do lançamento de ofício nesses casos.

A revisão do lançamento, por sua vez, prevista no parágrafo único do artigo 149 do CTN⁴⁰, pode ser feita em qualquer modalidade de lançamento, seja por declaração, homologação ou na forma analisada supra.

Ressalte-se que, embora o conceito de revisão de ofício e denúncia espontânea se aproximem, estes não se confundem.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, visa estimular o comportamento do contribuinte que, ao verificar ter recolhido a menor algum tributo ou quando o tenha declarado de forma incorreta, ao verificar o equívoco, efetua o pagamento correto de forma espontânea, conforme precisão da própria terminologia. Assim, não lhe é imputada nenhuma infração. Todavia, para que o sujeito passivo possa se valer desta norma, nenhum procedimento fiscalizatório deve ter se iniciado por parte do fisco, sob pena de sua denúncia espontânea ser ineficaz, o que culminará na responsabilidade pela infração.

Por outro lado, a revisão de ofício permite à autoridade administrativa, uma vez verificado um lançamento anterior impreciso, que não expressa a realidade do valor devido, ou seja, diante de um lançamento irregular, proceder com a revisão a fim de apurar o real *quantum debeat*. Observe-se, contudo, que o direito a revisão de

⁴⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 26 out. 1966, art. 149, parágrafo único: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

ofício não é ilimitado, estando adstrito ao prazo a que se refere o artigo 149 que, nesse caso, trata-se do prazo decadencial de 5 anos do artigo 173 do CTN, para que a administração exerça seu direito potestativo de constituir o crédito tributário⁴¹.

2.2.2.2 Lançamento por declaração

Conforme sua nomenclatura, o lançamento por declaração pressupõe, inicialmente, uma atuação do contribuinte ou do responsável pelo tributo qual seja a declaração das informações sobre a matéria de fato necessárias, para que o fisco possa efetuar o lançamento. Tal modalidade aparece no artigo 147 do CTN. A doutrina também conceitua esta forma como lançamento misto.⁴²

Entende-se ser preferível utilizar a primeira terminologia, porque, ao chamar de “misto”, pode-se levar à errada compreensão de que o lançamento, neste caso, pode ser feito tanto pelo sujeito passivo, como pelo ente administrativo, induzindo a uma falsa compreensão.

Em verdade, conforme dicção do próprio artigo, “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 [...]”⁴³

Desse modo, em que pese o lançamento se “inicie” com um agir do sujeito passivo, conforme visto nas considerações iniciais atinentes ao lançamento, a constituição do crédito tributário através desta atividade administrativa compete tão somente à autoridade administrativa de que trata o art. 142 do CTN. Assim, pode-se afirmar que o contribuinte ou terceiro, de acordo com a lei, participa do lançamento, todavia, sua efetivação depende de uma conduta final do fisco.⁴⁴

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e o Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) são exemplos de exações que se submetem a essa espécie de lançamento. Destarte, uma vez realizado negócio jurídico que

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 182

⁴² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 245.

⁴³ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 26 out. 1966, art. 147.

⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 385

implique na ocorrência de um fato gerador, haverá a necessidade de precisar o valor da operação com o propósito de tornar possível a constituição do crédito. Neste diapasão, para que a autoridade administrativa possa calcular o montante devido, ela necessitará da informação do valor da operação passada pelo contribuinte, possibilitando a apuração da base de cálculo e aplicando a respectiva alíquota.

Os parágrafos do artigo 147 preveem, ainda, hipóteses em que o lançamento por declaração poderá ser retificado. O parágrafo primeiro pressupõe os casos em que o próprio devedor do tributo, ora declarante, a fim de diminuir o valor ou excluir a exação anteriormente declarada, possa retificar a declaração. Todavia, exige-se, para tanto, que o sujeito comprove o erro que fundamenta a retificação, limitando-a até o momento antecedente à notificação do lançamento. Já o parágrafo segundo, determina caber à autoridade fiscal a retificação de ofício dos erros contidos na declaração, quando da sua revisão.

Por fim, o artigo 148 do CTN outorga poderes à autoridade administrativa para desconsiderar as informações ou esclarecimentos prestados pelo declarante quando estas se demonstrarem omissas ou fraudulentas. Assim, desdobra-se mediante o arbitramento emitido pelo Fisco, não se confundindo com o lançamento por declaração. De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, trata-se de “técnica – inerente ao lançamento de ofício [...] utilizável sempre que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte ou que, embora existentes, não mereçam fé.”⁴⁵. Neste caso, a modalidade de lançamento será a prevista no art. 149 do CTN.

Ressalte-se que a hipótese do citado artigo não se confunde com a previsão do parágrafo único do artigo 116, uma vez que esta permite desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o propósito de ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo, objetivando o não pagamento ou pagamento diverso do realmente devido. Aquela, por sua vez, não tem o condão de desconstituir ato ou negócio jurídico, até porque se concretizou o fato jurígeno adequado, todavia, se afasta a declaração prestada ao fisco, seja por omissão ou incredulidade, conservando-se o negócio jurídico celebrado.

⁴⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 682.

2.2.2.3 Lançamento por homologação

Essa modalidade de lançamento encontra sua previsão legal no artigo 150 do CTN. Trata-se do exercício imputado ao sujeito passivo da obrigação, nos casos previstos pela lei tributária, do dever de apurar e antecipar o pagamento do respectivo valor, antes do início da atividade da autoridade administrativa.

Desse modo, compete ao contribuinte, em razão da ocorrência da norma prevista na regra matriz, o dever de levantar o montante devido e efetuar o pagamento do tributo correspondente.

Trata-se de técnica de gestão tributária, como demonstra Regina Helena Costa⁴⁶, para fazer frente ao crescente número de contribuintes e de relações jurídicas, em oposição às condições físicas insuficientes do Fisco para atuar presencialmente na fiscalização, de um a um, do cumprimento da norma que estabelece a entrega de dinheiro aos cofres públicos.

Logo, incumbe ao sujeito passivo da obrigação a prática de determinados atos que se dariam pela atuação do auditor fiscal, prestando a ele declarações sobre o valor apurado pela ocorrência do fato gerador, observando a base de cálculo e o valor devido, entregando dinheiro ao Estado. Uma vez realizado o pagamento, dá-se a extinção do crédito tributário sob condução resolutória através da homologação, em que autoridade administrativa verifica a operação e certifica se esta foi cumprida corretamente ou não, exurgindo os efeitos extintivos designados pela *conditio*. Caso se verifique descumprimento ou irregularidade, cabe ao agente estatal proceder ao lançamento, a fim de constituir o crédito tributário e exigir o seu pagamento da forma correta. Nesse sentido é o magistério de Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

Tendo o contribuinte feito a apuração do valor do tributo e prestado a declaração a que está legalmente obrigado, se não faz o pagamento correspondente a autoridade administrativa pode homologar dita apuração e notificar o contribuinte para pagar ou explicar por que não pagou – vale dizer, para se defender da cobrança-, sob pena de inscrição em Dívida Ativa e posterior cobrança executiva. Não ocorrendo a homologação, não existirá crédito tributário e, assim, não poderá a Administração recusar o fornecimento de certidões negativas, nem inscrever o valo declarado pelo contribuinte em

⁴⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 246-247.

Dívida Ativa. Este é o entendimento que temos sustentado, mas o STJ adotou entendimento diverso [...].⁴⁷

Como destacou o ilustre autor, o Superior Tribunal de Justiça, infortunadamente, vem adotado pensamento em linha oposta. É o que se desprende da Súmula 436⁴⁸ em que a mera entrega de declaração constitui o crédito tributário. Para a jurisprudência desta corte, havendo declarações prestadas pelo contribuinte reconhecendo a existência do fato gerador, porém, sem realização do pagamento, a instauração de processo administrativo fiscal é prescindível, possibilitando, desde logo, a inscrição do crédito em Dívida Ativa e sua cobrança executiva.

Mesmo entendimento é partilhado por Regina Helena Costa⁴⁹ para quem, na homologação realizada pelo Fisco, não se trata de lançamento, mas, sim, de ato da administração que, ao fiscalizar a declaração prestada pelo contribuinte, tem força para extinguir a obrigação. Destarte, a constituição do crédito, neste caso, se daria pela simples entrega de declaração do contribuinte em que reconhece ser devedor de tributo. Logo, lançamento e homologação seriam coisas distintas. O primeiro teria aptidão de constituir o crédito tributário nos moldes do art. 142 do CTN, tornando imprescindível a atuação do fisco. Já o segundo é um simples ato de certificação da administração, a fim de averiguar o exato cumprimento da norma pelo contribuinte, sendo o crédito formalizado pela declaração prestada.

Da mesma forma é o pensamento de Paulo de Barros Carvalho⁵⁰, ao acreditar não ser exclusividade da Administração a produção de normas de caráter individual e concreto, competência também realizável pelo particular. Em vista disto, não seria leviano atribuir a mesma natureza jurídica ao lançamento praticado pelo agente fiscal e à declaração expendida pelo contribuinte. Neste sentido, o ato de homologação nada teria a ver com os dois comportamentos anteriores. Tratar-se-ia apenas de controle da Administração sobre os atos praticados pelos particulares. É o que se conclui do seu magistério. Veja-se:

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 183-184.

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 436**. “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. Órgão Julgador S1 – PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 14 abr. 2010 Data da Publicação/Fonte DJe 13 maio 2010.

⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 248.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 508.

Quero insistir na proposição segundo a qual o ato homologatório exercitado pela Fazenda, “extinguindo definitivamente o débito tributário”, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele. Além disso, é bom lembrar que esse expediente se consubstancia num controle de legalidade, que o fisco pratica, iterativamente, também com relação a seus próprios atos. Os lançamentos celebrados pela Administração submetem-se, mesmo que o devedor não os impugne, a vários controles de legalidade, que, nem por isso, representariam novos lançamentos.⁵¹

Sacha Calmon Navarro Côelho⁵² sustenta a mesma ideia. Assevera que não é o ato de lançamento praticado pela administração pública que torna o crédito exigível, que tal reivindicação monetária advém do próprio texto de lei expressado na regra matriz que desencadeia a obrigação tributária. Constatada a realização da norma pelo contribuinte e declarada ao fisco, desde já, tem-se impositiva a conduta de satisfazer os cofres públicos, uma vez que todos os aspectos materiais da obrigação que culminaram no crédito já são conhecidos.

Nesse diapasão, conclui o festejado autor que a exigibilidade do crédito tributário a partir do lançamento praticado pela autoridade administrativa somente é necessário em relação às outras modalidades de lançamento, sendo dispensável para a modalidade ora analisada. Logo, não sendo o pagamento satisfatório, a exigência do *quantum debeatur* pelo Fisco através da inscrição em Dívida Ativa e a execução judicial, sem que antes houvesse o contraditório administrativo, não seria incorrer em ilegalidade, posto que a exigência do crédito já existia desde então. É o que se compreende da sua lição:

Tem-se, então, que nos lançamentos por declaração, diretos, e também nos de ofício, o autocontrole é absolutamente necessário (contencioso administrativo insuprimível). O devido processo legal deve ter amplo curso com a participação do contribuinte, pois a formação do título extrajudicial é, em princípio, unilateral. Nos títulos executivos extrajudiciais (*nulla executio sine titulo*), de algum modo o devedor se obrigou, assinou o cheque (ordem de pagamento à vista), a nota promissória, a letra de câmbio, o contrato. No caso da certidão de dívida ativa, é ela conformada pela Administração de maneira unilateral, daí a necessidade de se garantir ao contribuinte participação no processo de formação do título abstrato da dívida

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p 511.

⁵² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 687-693.

tributária. Ele pode até renunciar a esta participação. Não importa. A possibilidade é o que conta.⁵³

Assim, à exceção do que ocorre no lançamento por homologação, nos demais casos, tem-se a necessidade da atividade do auditor fiscal tendente a constituir o crédito tributário, devendo ser possibilitada a defesa na seara administrativa, posto que o contribuinte desconhece os aspectos da obrigação tributária geral e abstrata revertida em norma concreta e individual a ele aplicada. Torna-se, portanto, indispensável o lançamento, sua cientificação e a oportunidade de defesa no âmbito da administração. Homenageia-se, deste modo, a segurança jurídica e a vedação da não surpresa.

Todavia, com todo o respeito aos digníssimos doutrinadores e à profunda análise dos seus posicionamentos, este não parece ser o entendimento mais adequado. Embora possa parecer, a princípio, uma visão puramente positivista, acredita-se que na hipótese *in casu*, somente o lançamento realizado pela autoridade administrativa competente tem força para constituir o crédito tributário. Logo, não havendo o pagamento, ainda que exista declaração do contribuinte, torna-se necessária a atividade do Fisco através do lançamento, devendo ser possibilitado o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo para, somente depois do devido processo administrativo, cogitar a possibilidade de inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) e a cobrança por execução fiscal. É medida de segurança jurídica dos administrados perante a sufocante sede arrecadatória do “leão”.

Em que pesem as relações jurídico-sociais terem se massificado e ganhado proporções elásticas nas últimas décadas, este fenômeno social não pode servir de argumento que leve a reduzir as garantias fundamentais dos contribuintes asseguradas por lei. O Estado, como detentor do poder que lhe é conferido por natureza, deve (ou, pelo menos, deveria) buscar outras alternativas e inovação para suprir suas falhas operacionais, ampliar seus métodos de fiscalização, qualificar seus agentes, criar normas que estimulem o comportamento dos contribuintes. Flexibilizar o tema de que ora se trata, em detrimento das garantias conferidas por lei pelo próprio Estado soa como a alternativa mais fácil para o fim de satisfazer seus anseios arrecadatórios.

⁵³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 692.

O artigo 142 do CTN, como norma jurídica que é, ao prever o lançamento tributário, estabelece a obediência ao seu procedimento como sendo vinculado e obrigatório e determina, ainda, a autoridade competente para tal, sob pena, inclusive de responsabilidade funcional.

Sobre o tema, asseverando a indispensabilidade do lançamento praticado pelo agente do Estado para a constituição do crédito tributário, Adolpho Bergamini⁵⁴, sustentando uma interpretação conjunta dos artigos 142, 150 e 149, V, do CTN, aponta para a impossibilidade da formalização do crédito fazendário pelo sujeito passivo da obrigação.

Para o referido tributarista, quanto às informações prestadas pelo contribuinte por intermédio da declaração, tratam-se apenas de considerações sobre a obrigação tributária. A partir da sua emissão, esta deve ser apreciada pelo Fisco, que deve emitir, então, a norma individual concreta.

Como é sabido, o Código já aponta para o dever da administração na atuação que constitui o crédito, ressaltando sua competência privativa. Outrossim, o artigo 149, V, do CTN prevê seja efetuado o lançamento quando na hipótese do artigo 150, que trata do autolancamento, se comprovada a omissão ou imprecisão da atividade realizada pelo contribuinte. Destarte, entendendo que a inteligência do artigo 150 do CTN prevê a atividade de declarar e pagar antecipadamente o tributo, havendo ausência ou inexatidão de um ou de outro, nascerá o dever o Fisco em proceder ao lançamento de ofício.

Nesses termos, Adolpho Bergamini⁵⁵ conclui que a inscrição em Dívida Ativa do valor devido pelo contribuinte sem a observância do procedimento por parte da autoridade administrativa resulta em ilegalidade e inconstitucionalidade, em razão da violação ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal. Como é sabido, estas garantias não se limitam apenas à jurisdição judicial, aplicando-se, também, aquela exercida no âmbito da administração pública. Logo, reputar-se-á nula a inscrição em Dívida Ativa bem como a execução de valor que não obedeça ao procedimento previsto em lei.

⁵⁴ BERGAMINI, Adolpho. Da inexistência de “autolancamento” no Direito Tributário Brasileiro: necessidade de lançamento de ofício à constituição do Crédito Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, IOB, v. 12, n. 68, p. 50-57. jul./ago. 2009, p. 54.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 55-57.

José Souto Maior Borges⁵⁶, com habitual riqueza e brilhantismo nas suas lições, repudia com veemência o conceito injetado pela doutrina em relação ao autolancamento e aos efeitos atribuídos às condutas praticadas pelos contribuintes no lançamento por declaração. No seu entendimento, a exegese do Código Tributário Nacional no que tange ao lançamento, revela sobre ele um duplo efeito atribuído por lei: o de criar o crédito tributário e o de fixar o valor devido. Neste sentido, o sujeito passivo, ao antecipar o pagamento do tributo sem o prévio exame da administração, não estará, então, constituindo o crédito tributário? Isto porque a lei só atribuiu efeitos jurídicos ao pagamento (art. 150, §1º, do CTN) que, uma vez homologado, extinguirá o crédito, independente das razões, acontecimentos e reflexões psicológicas do sujeito que culminaram no pagamento. Assim, efeito algum ocorre às operações mentais realizadas pelo contribuinte, em oposição ao que entende parcela da doutrina ao atribuir-lhes efeito de lançamento. Como visto, os dispositivos abordados até o momento demonstram que esta não é a intenção da lei, que somente instituiu relevância jurídica ao pagamento. Ademais, como já ressaltado por vezes, o CTN determina competência privativa da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário. Em assim sendo, ainda que o particular participe do procedimento, somente o ato final expedido pela autoridade terá aptidão à constituição do crédito.

O artigo 150 prevê, ainda, no seu parágrafo quarto, o prazo decadencial de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para que a administração fiscal proceda à homologação da declaração apresentada pelo contribuinte sob pena de, em não o fazendo antes deste lapso temporal, operar a chamada homologação tácita.

Entretanto, existindo dolo, fraude ou simulação devidamente comprovados, o prazo decadencial terá como termo inicial não a data de ocorrência do fato gerador, senão o prazo quinquenal a contar do dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, com espeque no art. 173, I, do CTN.

⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. rev. e. atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 366.

2.3 A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E SEUS EFEITOS

Uma vez constituído em definitivo o crédito tributário e não estando a sua exigibilidade suspensa por qualquer causa com força para tanto, tem-se mais um ato de controle pela Fazenda Pública, que deve quantificar o montante do crédito e inscrevê-lo em Dívida Ativa. A competência para este ato pertence aos procuradores da Fazenda.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Sempre vimos o exercício de tal atividade revestido da mais elevada importância jurídica. É o único ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já constituído, que se realiza pela apreciação crítica de profissionais obrigatoriamente especializados: os procuradores da Fazenda. Além disso, é a derradeira oportunidade que a Administração tem de rever os requisitos jurídico-legais dos atos praticados.

Assim, prescreve o artigo 201 do Código Tributário Nacional:

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.⁵⁷

Sob essa perspectiva, notável a relevância jurídica do ato de inscrição em dívida, tanto para o Estado como para o contribuinte, posto que, para o primeiro, ainda que este não interfira na atividade do procurador da Fazenda, presume que o crédito inscrito passou pelo crivo de legalidade feito por um profissional com *expertise* para tanto e ao segundo, pois garante à Administração a qualidade do crédito inscrito, de modo a obstar vícios no seu procedimento de constituição que possam inviabilizar futuras cobranças em juízo, uma vez que, havendo erro ou omissão em relação a algum dos itens previstos no art. 202, têm-se como causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança⁵⁸.

⁵⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 26 out. 1966, Art. 201.

⁵⁸ *Ibidem*, Art. 203: “A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada”.

É por esse motivo que, em razão da realização de todas as etapas, desde o nascimento da obrigação tributária até a inscrição em Dívida Ativa, o débito, regularmente inscrito, presume-se certo e líquido, tendo ainda força de prova pré-constituída, segundo a inteligência do art. 204, que estabelece no seu parágrafo único que a referida presunção, no entanto, é relativa, somente podendo ser afastada por prova inequívoca pelo sujeito passivo ou do terceiro que a possa aproveitar. Todavia, o ônus probatório a cargo do sujeito passivo não se limita à natureza da dívida, ele pode versar também sobre irregularidades e nulidades do procedimento que culminaram na constituição do crédito. É o que afirma o professor Hugo de Brito Machado com a clareza que lhe é própria:

A presunção de liquidez e certeza da dívida ativa regularmente inscrita não resulta – como pode parecer – de haver o art. 204 do CTN adotado a tese segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade. Ela decorre da circunstância de ser a inscrição em Dívida Ativa precedida de apuração regular em processo administrativo, no qual é assegurada a ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por isso mesmo, para superar tal presunção basta a demonstração de que no processo administrativo ocorreu cerceamento desse direito fundamental. A prova inequívoca a que se refere o parágrafo único do art. 204 do CTN não há de ser necessariamente quanto à existência ou ao valor da dívida. Pode ser apenas quanto a falhas no procedimento de sua apuração.⁵⁹

Dessa forma, inscrito o débito de Dívida Ativa, tornar-se-á possível a emissão de Certidão de Dívida Ativa (CDA), “único título executivo extrajudicial, no ordenamento jurídico pátrio, confeccionado unilateralmente pelo credor”⁶⁰, que torna possível a cobrança do crédito fazendário em juízo (art. 585, VII, do CPC), nos moldes da Lei n. 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 264.

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 339.

3 A COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO NA EXECUÇÃO DE OFÍCIO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O PROCEDIMENTO APLICÁVEL

O estudo proposto pelo presente trabalho acerca da execução das contribuições sociais pela justiça do trabalho não é inédito, todavia, a doutrina, juristas e aplicadores do direito divergem, e muito, acerca da sua natureza e aplicabilidade; deste modo, não se trata de um tema pacífico no mundo jurídico.

3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TEMA NAS LEGISLAÇÕES ANTERIORES À EC Nº 20/98

Embora a Emenda Constitucional (EC) que outorgou a competência para a justiça laboral proceder à referida execução seja de 1998, o tema já encontrava no ordenamento vigente disposição expressa em lei ordinária há mais de uma década.

O artigo 12 da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, no seu parágrafo único, determinava que o juiz deveria zelar pelo recolhimento previsto, e estabelecia que:

[...] 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*.⁶¹

De acordo com o dicionário Michaelis⁶², incontinentemente significa imediatamente, sem demora, sem interrupção”, entretanto, a lei não previu qual seria o prazo para o recolhimento.

Para Sergio Pinto Martins⁶³, o intuito da norma, segundo aqueles que promoveram a sua edição, era de que, em cada Junta de Conciliação em Julgamento – vale lembrar que, à época, estas juntas eram compostas, para além do juiz togado, por juízes classistas, um representante dos trabalhadores e outro das empresas, tendo tal composição sido alterada pela Emenda Constitucional nº 24/99 quando extinguiu

⁶¹ BRASIL. **Lei n. 7.787**, de 30 de junho de 1989. Brasília, DF, 3 jul. 1989, art. 12.

⁶² **Michaelis Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2012. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=incontinenti>>. Acesso em: 19 out. 2015.

⁶³ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 2.

as Juntas e criou as varas do trabalho na sua feição atual) –, estivesse um fiscal do trabalho, a fim de fiscalizar o cumprimento dos recolhimentos na própria justiça laboral. Contudo, isto não foi o que ocorreu, pois, na prática, haja vista o número insignificante de fiscais para o exercício do controle aliado à falta de capacidade técnica destes profissionais sobre a estrutura processual trabalhista, este fim restou impossível.

Em 20 de fevereiro de 1990, o Tribunal Superior do Trabalho (TST) editou o Provimento n.1⁶⁴ daquele ano, atualmente revogado, que, dentre outros temas, reconhecia a incompetência da Justiça do Trabalho para julgar controvérsias envolvendo matéria previdenciária, mas, que a Lei nº 7.787/89 atribuiu à autoridade judiciária o dever de zelar pelo cumprimento dos recolhimentos previdenciários, determinando, assim, a utilização de medidas objetivas para o fim de serem satisfeitos os valores devidos à Previdência Social, em razão dos processos trabalhistas que envolvessem as contribuições devidas à autarquia previdenciária.

Em 24 de julho do ano seguinte, a Lei nº 8.212/91, que dispôs sobre a organização da Seguridade Social e instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, estabeleceu, na redação original do artigo 43, o texto do artigo 12, da Lei nº 7.787, porém, retirou a incidência sobre vencimentos, salários e outros ganhos habituais do obreiro, passando a prevê-la tão somente em razão do pagamento de remuneração. No artigo seguinte, reproduziu o dever de zelo do magistrado pelo recolhimento da exação. Deste modo, restou revogada tacitamente a regra de 1989.

Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.212/91 foram alterados pela Lei nº 8.620/93. O primeiro passou a prever que “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”⁶⁵, sendo esta sua redação atual. Acrescentou, ainda, no seu parágrafo único (atual §1º, incluído pela Lei nº 11.941/2009) que as parcelas relativas à contribuição previdenciária quando não discriminadas, incidiriam sobre o *quantum* total apurado em liquidação de sentença ou, em se tratando de acordo

⁶⁴ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Provimento n. 1**, de 20 de fevereiro de 1990. Disponível em: <http://aplicacao.tst.jus.br/dspace/bitstream/handle/1939/8177/1990_prov0001.pdf?sequence=1> Acesso em: 19 out. 2015.

⁶⁵ *Idem*. **Lei nº 8.620**, de 5 de janeiro de 1993. Brasília, DF, 6 jun. 1993; retificada em 12 jul. 1993 e em 2 ago. 1993, art. 1º.

homologado, sobre o seu valor integral. Já o segundo, inovou ao determinar que o magistrado expedisse notificação ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), informando das suas decisões e acordos homologados. Este artigo foi expressamente expurgado do ordenamento pátrio através da Lei nº 11.501/07.

O artigo 43 da legislação de custeio foi duramente criticado pela doutrina, conforme destacado por Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari⁶⁶. Primeiramente, ataca-se o *caput* do artigo 43 pelo fato de que o juiz não determina o recolhimento das contribuições. Esta exigência advém do texto legal que prevê a hipótese de incidência do tributo, haja vista que o juiz não tem aptidão de criar a obrigação tributária. Não havendo adimplemento pelo sujeito passivo, a única opção é a cobrança desses valores. Deste modo, a atividade do juiz trabalhista cingia-se no julgamento do dissídio individual, podendo, no julgamento da lide, reconhecer verbas remuneratórias sujeitas a incidência da contribuição previdenciária já prevista em norma própria. Logo, não é a sentença trabalhista o fato gerador da exação, mas, sim, a relação de trabalho pretérita entre as partes que somente fora reconhecida no júízo laboral.

Outra reprovação se dava pelo fato de a lei ter atribuído ao magistrado a obrigação do recolhimento sob pena de responsabilidade. Perguntava-se, desta maneira, qual seria a natureza desta responsabilidade. Além disto, como bem registram os referidos autores, “trata-se de uma espécie de lei da mordaza”, a querer impor obrigação ao Juiz de um litígio trabalhista sobre matéria que sequer lhe é afeita e que não caracteriza qualquer dolo ou omissão na função de julgar”⁶⁷.

Ora, imagine-se a situação em que, nos entornos de uma lide trabalhista, o reclamado alegasse a inaplicabilidade desse dispositivo, sob o argumento de que a norma seria inconstitucional. Acaso o juiz concordasse com a alegação, o exame de constitucionalidade da norma realizado através do controle difuso restaria impossível, haja vista que a letra fria da lei era imperiosa sobre o julgamento do magistrado, estabelecendo, sob pena de consequências, o recolhimento, quer queira, quer não. Entender desta forma, seria violar o princípio da inafastabilidade das decisões judiciais, consagrado no art. 5º, XXXV, da Carta Constitucional.

⁶⁶ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 18. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 447-448.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 447.

Rechaçou-se, ademais, o parágrafo único do referido dispositivo, dado o artifício arrecadatário mesquinho injetado na norma, ao prever que, quando não houvesse discriminação das verbas remuneratórias na decisão ou no acordo homologado, a incidência da contribuição tomaria por base o valor total. Ora, se há, para toda hipótese tributária, um mandamento correspondente, ou seja, aferição da base de cálculo e aplicação da alíquota respectiva, a determinação legal que impõe o pagamento do tributo sobre o valor total apurado na sentença e no acordo homologado, na hipótese de inexistir indicação de verbas remuneratórias, revela-se inconstitucional, pois viola, diretamente, o princípio da legalidade estatuído no inciso I, do artigo 150, da Constituição Federal.

Como aponta Sergio Pinto Martins⁶⁸, desde o primeiro dispositivo que tratou do tema na justiça laboral, até a edição da Emenda Constitucional n° 20/98, não havia a possibilidade de execução das contribuições previdenciárias perante aquela jurisdição, muito menos nos próprios autos do processo que as reconheceria como devidas, em razão da inexistência de competência do juiz para tanto. Verificado o débito, a única providência a ser tomada era a expedição de ofício ao INSS, informando à autarquia os termos da sentença ou do acordo homologado, para que, após o lançamento e a inscrição do crédito em Dívida Ativa da União, tornasse possível a execução fiscal junto à Justiça Federal, em consonância com o artigo 109, I, da Constituição Federal⁶⁹.

Ao término do ano de 1998, adveio a Emenda Constitucional n° 20/98, que incluiu o parágrafo terceiro ao artigo 114, conferindo competência para a justiça do trabalho executar, *ex officio*, a contribuição previdenciária bem como seus acréscimos legais, em virtude das sentenças que proferisse. Posteriormente, editou-se a Emenda Constitucional n° 45/04, mantendo a íntegra do texto previsto na emenda anterior, no entanto, edificando-o no inciso VIII do citado artigo.

Vários foram os embates políticos e jurídicos no entorno das indigitadas emendas e as críticas e defesas em relação a sua constitucionalidade, que serão abordados

⁶⁸ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 4.

⁶⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988, art. 109: “Aos juízes federais compete processar e julgar: I – as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho; [...]”.

pelo presente estudo em momento posterior. No entanto, merece ser adiantado relato de Sergio Pinto Martins acerca da finalidade da norma trazida pela EC n° 20/98, que passou a conferir nova competência à justiça laboral.

O objetivo do § 3º do art. 114 da Constituição foi ‘buscar efetivação no recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre acordos e decisões proferidas na Justiça do Trabalho’, conforme expressou a exposição de motivos do Deputado Régis de Oliveira para a proposta de Emenda Substitutiva 54 [...] O objetivo nítido da disposição mencionada é não só arrecadar a contribuição na própria fonte, mas também poder executá-la na própria fonte. A Justiça do Trabalho seria, assim, mais um órgão de execução de contribuições previdenciárias. O INSS não tinha fiscais e procuradores em número suficiente para fiscalizar e ajuizar as ações de execução fiscal. Assim, o juiz passa a suprir essa deficiência dos funcionários do INSS. A execução de ofício pelo juiz facilita a função dos funcionários da autarquia, pois o juiz não irá deixar que a arrecadação da contribuição seja burlada pelas empresas e irá velar para que isso não ocorra.⁷⁰

Data vênua ao ínclito professor, essa conclusão não se assemelha como a mais adequada. De início, porque não é função da Justiça do Trabalho atuar como um órgão arrecadador de tributo, muito menos atuar como facilitador do trabalho da autarquia federal e de seus funcionários, esta sim competente e obrigada a perquirir a cobrança dos seus créditos. A técnica legislativa utilizada se mostra, deveras, como a alternativa mais fácil para o desiderato arrecadatório do Estado, utilizando direitos e garantias individuais dos contribuintes como moeda de troca ante a ineficácia no cumprimento das funções e obrigações do próprio Executivo.

Merece ainda ser registrada a Lei n° 10.035, de 25 de outubro de 2000, que alterou e incluiu novos artigos à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), com o intuito de regulamentar a execução da aludida contribuição no processo trabalhista, a partir do texto introduzido pela EC n° 20/98.

Sete anos depois, a Lei n° 11.457/07, também conhecida como a Lei da “super-receita”, retirou a exigência de intimação do INSS, devendo esta ser feita, a partir de então, à União, na figura da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Para além da Justiça do Trabalho, esta mesma lei deslocou a competência para fiscalizar, cobrar e executar as exações destinadas à Seguridade Social do INSS e a outorgou para a Receita Federal do Brasil.

⁷⁰ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 4.

3.2 A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98

Em 16 de dezembro de 1998, foi publicada, no Diário Oficial da União (DOU), passando a vigor no ordenamento jurídico pátrio, a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que provocou profundas alterações no sistema de previdência social.

Uma dessas mudanças, e a que importa para o estudo perseguido, foi o acréscimo, no artigo 114, da Constituição Federal de 1988, de um parágrafo terceiro com a seguinte redação: “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 da sentença que proferir”.⁷¹

Assim, a Emenda Constitucional nº 20 de 1998 deu uma nova competência à Justiça do Trabalho, conferindo-lhe, em certa medida, competência tributária no que tange às referidas contribuições, as chamadas contribuições previdenciárias, competência que antes pertencia à Justiça Federal. Não bastasse, previu que deveriam ser executadas *ex officio* pelo magistrado trabalhista, quando decorrentes das suas sentenças.

Antes de aprofundar-se na realidade trazida pelo acrescido parágrafo terceiro, bem como analisar se há qualquer incompatibilidade da norma com o sistema ou impactos à ordem e a segurança jurídica, é de grande valia trazer o comentário do professor José Augusto Rodrigues Pinto, Juiz do Trabalho Aposentado, acerca do panorama vivenciado à época da promulgação da referida emenda:

O alvo imediato do constituinte derivado foi arrecadar recursos para a *Previdência Social*, na época em estado de anemia capaz de aniquilá-la por falência múltipla de órgãos. Certamente, como alvo *subliminar*, visou à Justiça do Trabalho, então vítima, por sua vez, de uma intensa campanha orquestrada em prol da extinção, por inoperância, supostamente evidenciada pelo acúmulo de processos não solucionados e por desatualização com os rumos impostos ao Direito do Trabalho pela flexibilização, que tornaria inútil a manutenção do seu custoso aparato.⁷²

⁷¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 20**, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Brasília, DF, 16 dez. 1998, art. 1º.

⁷² PINTO, José Augusto Rodrigues. **Execução Trabalhista**: estática, dinâmica, prática. 11. ed. São Paulo: LTr, 2006, p. 374.

De acordo com os dados apontados por José Cechin⁷³, ministro da Previdência Social no governo Fernando Henrique Cardoso, naquela época, a Previdência Social teve arrecadação líquida no ano da promulgação da Emenda de R\$ 46.641.000.000,00 (quarenta e seis bilhões e seiscentos e quarenta e um milhões reais) correntes, R\$ 53.743.000.000,00 (cinquenta e três bilhões e setecentos e quarenta e três milhões de reais) em benefícios previdenciários, operando em saldo deficitário de R\$ 7.102.000.000,00 (sete bilhões e cento e dois milhões de reais).

Não restam dúvidas que a competência ampliada pela Emenda Constitucional nº 20 à Justiça do Trabalho foi uma forma encontrada pelo Estado para facilitar e aumentar a arrecadação dessas contribuições, utilizando da especializada justiça laboral, famosa pela sua celeridade, não só por conta dos rápidos julgados, mas, também, pela “simplicidade” dos seus procedimentos, reduzindo, e muito, o trabalho da autoridade administrativa que, antes, para exigir o cumprimento do crédito decorrente da obrigação tributária, fazia necessária a constituição do crédito pelo lançamento, o aguardo do decurso do prazo para impugnação pelo contribuinte ou, em outros casos, esperar o julgamento da impugnação e inscrever o numerário em Dívida Ativa para que, finalmente, a partir daí, se pudesse propor Execução Fiscal perante a Justiça Federal.

Realçando o fim unicamente arrecadatório do Estado, é essencial apontar as considerações de Wagner D. Giglio sobre a indigitada Emenda, ao afirmar:

Em sua fúria desvairada de arrecadar fundos para a previdência social, o legislador desprezou princípios, criou atritos com outros preceitos constitucionais, atropelou o Direito e prejudicou de forma irreparável o funcionamento normal da Justiça do Trabalho, atribuindo-lhe funções administrativas de órgão auxiliar da autarquia, sem cuidar de lhe fornecer meios ou instrumentos para a missão totalmente estranha a seus propósitos e causando o desvio da finalidade precípua da execução trabalhista, que na prática deixou de ser a satisfação do direito reconhecido ao trabalhador e passou a ser o atendimento dos interesses da previdência social.⁷⁴

Retomando a análise substancial da norma, muitas foram as críticas a seu respeito não só por seu fundamento em si, mas, principalmente, pela forma com que passou a viger no ordenamento jurídico, estabelecendo uma nova estrutura forense para a

⁷³ CECHIN, José. A previdência social reavaliada – II. **Conjuntura Social**, Brasília: MPAS, ACS, p. 7-54, 2002, p. 30.

⁷⁴ GIGLIO, Wagner D. Execução das contribuições previdenciárias: Lei nº 10.035/2000. **Revista LTr**, São Paulo, v. 65, n. 6, p. 647-649, jun. 2001.

efetivação das contribuições previdenciárias, sem ter tido o cuidado de fornecer a devida regulamentação do tema, exigindo de magistrados, advogados, juristas em geral e do próprio sujeito ativo da obrigação tributária, um acentuado exercício interpretativo.

Inegável a facilidade prática e arrecadatória para o Estado, ao passo que torna o juiz, fiscal e recolhedor do tributo, uma espécie de auxiliar da autarquia federal.

Convém, finalmente, informar, ainda, que, no dia 31 de dezembro de 2004, foi publicada no Diário Oficial da União, a Emenda Constitucional nº 45/04.

A indigitada Emenda, por sua vez, provocou consideráveis modificações na Justiça do Trabalho, tendo mantido a essência da norma inserida pela Emenda Constitucional nº 20/1998, desta vez, retirando-a do então parágrafo terceiro e realocando-a no inciso VIII do mesmo artigo 114, da Constituição Federal, alterando o início da redação anterior para prever “a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”⁷⁵.

3.3 A COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98

Este capítulo objetiva elucidar o panorama atual da Justiça do Trabalho quanto a sua competência tributária, ademais de discutir a inovação trazida pela norma das referidas emendas que ampliou a competência da jurisdição laboral para executar, *ex officio*, as contribuições sociais previstas nos incisos I, “a” e II, do artigo 195, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Inicialmente, buscar-se-á centralizar o estudo, fazendo considerações preliminares acerca das referidas contribuições, analisando sua natureza jurídica e sua forma de processamento na Justiça do Trabalho, avaliando seu cabimento, o seu limite, fazendo um contraponto com a competência da Justiça Federal para processar estas mesmas contribuições, perquirindo seu procedimento e avaliando a existência de

⁷⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 45**, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 3..... e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Brasília, DF, 31 dez. 2004. art. 1º.

eventuais supressões de garantias fundamentais dos contribuintes, face a ausência do ato administrativo, leia-se, inexistência de constituição do crédito tributário pelo lançamento na forma estabelecida pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional.

3.3.1 As contribuições sociais e sua natureza jurídica

Tema que gerou muita polêmica foi aquele relacionado à natureza jurídica das contribuições sociais. Diante das particularidades do direito tributário em razão do seu regime jurídico especial e princípios próprios, tornava-se necessária a definição da natureza das contribuições, a fim de sanar a dúvida se ditas contribuições seriam espécies de tributo ou não. Atualmente, a questão resta pacífica, reconhecendo, de forma incontestável, a natureza tributária das contribuições sociais, sendo, sem dúvida alguma, uma das maiores áreas de interseção entre o direito previdenciário e o direito tributário.

A dúvida partia inicialmente do artigo 145⁷⁶ do texto constitucional, ao prever que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderiam instituir os seguintes tributos: impostos, taxas, em razão do poder de polícia e pela utilização de serviços públicos, e contribuição de melhoria advinda de obras públicas. As mesmas espécies foram reproduzidas no artigo 5º do Código Tributário Nacional⁷⁷.

Carlo Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari⁷⁸, com o brilhantismo costumeiro, apontam para três teorias que serviram para conceituar a natureza dessas contribuições: a fiscal, a parafiscal e a da exação *sui generis*.

Para a primeira teoria, tais contribuições têm natureza de tributo, já que, instituídas *ex lege* e, portanto, compulsórias, cabendo sua cobrança pela entidade autárquica fiscal e com finalidade específica definida pela Constituição Federal para o financiamento da previdência, saúde e assistência social. Em que pese o Código Tributário e o texto Constitucional não tenham definido sua espécie de forma

⁷⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988, Art. 145: “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”.

⁷⁷ *Idem*. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 26 out. 1966, “Art 5º: Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

⁷⁸ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 18. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 236-239.

expressa, conforme apontado, este argumento não é suficiente a afastar a sua essência tributária, aliada ao fato de que estão previstas no art. 149 da Constituição, que compõe o capítulo que versa sobre o Sistema Tributário Nacional.

É o que entende Regina Helena Costa, ao citar Geraldo Ataliba que afirma que as contribuições possuem natureza de tributo vinculado, posto que pressupõe atuação estatal no que tange à previsão hipotética da norma e ao comportamento referencial exigido do particular que incidiu no fato gerador, podendo, por vezes, tomar contornos de imposto ou taxa, mas não se confundindo com elas.⁷⁹

Sacha Calmon Navarro Coêlho, defendendo a natureza tributária das contribuições, propõe, ainda, a superação do art. 5º, do Código Tributário Nacional, em razão do reconhecimento apenas em relação à contribuição de melhoria.⁸⁰

Na mesma esteira, compreende José Carlos Lima da Motta, quando adota a teoria fiscal para qualificar as contribuições previdenciárias como tributos:

A teoria fiscal, a mais coerente e juridicamente correte em relação às anteriores, subsidiada com os argumentos daqueles que defendem a 'natureza tributária' das contribuições sociais previstas no art. 149 c/c art. 195, § 6º, da CF/1998 (conforme argumentação expendida no parágrafo anterior) entende que a contribuição previdenciária é, em essência, um tributo, salientando, para tanto, o seu *caráter compulsório* e, como pressuposto de sua exigibilidade, a indispensável *previsão em lei*, cuja a cobrança não decorre de sanção por ato ilícito e é arrecadada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CF/1998, art. 201; CTN, art. 3º; Lei nº 11.457/2007, art. 2º, § 1º).⁸¹

Inegável, portanto, a natureza tributária das contribuições sociais e a sua dimensão arrecadatória gigantesca para o Estado. Ademais da análise das suas características em comum com os demais tributos, além da sua localização no texto Constitucional conforme apontado, desprende-se sua qualificação como tributo.

Para a teoria parafiscal, embora a exigência do recolhimento das contribuições seja imposta pelo Estado, a expressão monetária auferida por elas não iria para o

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 148-151.

⁸⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 394.

⁸¹ DA MOTTA, José Carlos Lima. A competência da Justiça do Trabalho na execução das contribuições previdenciárias. aspectos polêmicos. O papel precursor da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (Artigo 114, § 3º, da Constituição Federal de 1998) e sua manutenção pela Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004 (Artigo 114, Inciso VIII, da Constituição Federal de 1988). **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 12, n. 72, mar./abr. 2010, p. 16.

Orçamento da União, em se tratando de valores pagos em prol da Seguridade Social, com recursos vinculados e destinados ao atendimento das necessidades elencadas pela Constituição, mas que não são atribuíveis às obrigações do próprio Estado. Ele apenas exige e cobra em favor de um terceiro definido constitucionalmente. Assim, pela diferença contábil que separa o orçamento da União e aquele destinado à seguridade social somada à forma vinculada de sua previsão, essa tese entendia as contribuições sociais como tributos parafiscais.

Em oposição a essa teoria é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁸², no sentido de que a desvinculação em relação ao orçamento da União não descaracteriza a natureza tributária da exação muito menos a configuraria como imposto.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RECEITAS – DESVINCULAÇÃO – ARTIGO 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – EMENDAS CONSTITUCIONAIS Nº 27, DE 2000 E Nº 42, DE 2003 – MODIFICAÇÃO NA APURAÇÃO DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. **A desvinculação parcial da receita da União, constante do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas**, ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios. Precedente: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF, em que fui designado redator para o acórdão. (Grifo e destaque nosso).

Para a terceira e última teoria, denominada de teoria da exação *sui generis*, como seu nome já indica, as referidas contribuições não teriam natureza de tributo nem mesmo parafiscal. Seriam meras determinações de pagamento previstas no ordenamento jurídico, sem guardar, todavia, qualquer semelhança com o sistema tributário. Embora compulsória, a exação seria uma exceção prevista pela lei.

De mais a mais, quanto à definição da natureza tributária dessas contribuições, hodiernamente, já não restam dúvidas em relação ao seu enquadramento como espécie de tributo, entendimento assentado, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal⁸³, *in verbis*:

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 793.564**. Agravante: Município de Lagoa Grande. Agravado: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DJ, 12 ago. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6836181>>. Acesso em: 16 out. 2015.

⁸³ *Idem*. **Recurso Extraordinário n. 556.664-1**. Recorrente: União. Recorrido: Novoquim Indústria Químicas Ltda. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ, 14 nov. 2008. Disponível em:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

[...]

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1998. Precedentes.

Pois bem, diante da conceituação expendida até aqui e da definição da natureza jurídica das exações em apreço, necessário focar o estudo nas contribuições sociais referenciadas pelo inciso VIII do artigo 114 da *lex mater*.

3.3.1.1 As contribuições sociais do art. 195, I, a, e II, da Constituição Federal e seu fato gerador

Também conhecidas como contribuições previdenciárias, as contribuições que serão estudadas a partir daqui se destinam ao custeio da previdência social e encontram previsão no artigo 195, I, a, e II, da Constituição Federal, aplicando-lhes, ainda, a disposições da Lei nº 8.212 de julho de 1991, que instituiu o plano de custeio da seguridade social.

Como visto inicialmente, várias nomenclaturas são utilizadas pela doutrina para definir a situação hipotética prevista pela norma tributária quando concretizada pelo indivíduo, apta a fazer nascer a obrigação tributária. Fato jurígeno, base imponible, fato tributável, fato gerador, hipótese de incidência realizada etc.

Mais comumente, tende-se a utilizar a expressão fato gerador, haja vista essa ter sido a terminologia utilizada pelo legislador no artigo 114 do Código Tributário Nacional, para representar o momento da ocorrência da obrigação tributária.

Em relação ao fato gerador das indigitadas contribuições, a Carta Magna no seu artigo 195, estabelece que:

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.

À guisa de compreensão, a doutrina diverge sobre o fato gerador da contribuição prevista no inciso I, alínea a do referido artigo, não sendo o tema pacífico, portanto, neste aspecto. Lamartino França de Oliveira⁸⁴ aponta para quatro correntes na doutrina que buscam responder qual o fato gerador das contribuições previdenciárias, analisando cada uma das linhas de interpretação bem como suas respectivas críticas.

Para a primeira parcela da doutrina da qual partilha o mesmo entendimento o Tribunal Superior do Trabalho, o fato gerador é o momento do pagamento do salário, remuneração ou qualquer tipo de prestação pecuniária paga ao indivíduo, sendo irrelevante a prestação de serviço. Neste contexto, o fato gerador não se daria pelo trabalho realizado, mas tão somente pela retribuição em pecúnia paga a qualquer título, pelo empregador, em decorrência do labor prestado pelo empregado.

Nessa esteira, o entendimento supra se baseia no fato de o TST levar em conta a locução contida no art. 195, I, a, em relação aos rendimentos pagos ou creditados pelo trabalho, ignorando, sobremaneira, a folha de salários. Entender desta forma é incorrer em erro, já que a expressão “folha de salários” por si só já demonstra o fato imponível do tributo em razão da prestação do serviço e não somente pelos demais valores pagos diretamente ao trabalhador.

Outro ponto a ser criticado decorre da ilogicidade dessa teoria quando analisada em conjunto com o texto estabelecido no art. 144, VII, da Constituição Federal. A norma, quando previu a competência da justiça do trabalho para executar de ofício as

⁸⁴ OLIVEIRA, Lamartino França de. A execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho em perspectiva eclética: o duplo fato gerador. **Revista LTr**, São Paulo, v. 77, n. 2, fev. 2013, p. 212.

contribuições previdenciárias, não se limitou a elas, determinou a execução delas e de seus acréscimos legais.

Ora, em uma perspectiva contábil, a mora em relação ao crédito tributário jamais existiria isoladamente, posto que, tendo seu fato gerador vinculado ao pagamento dos valores condenados na lide trabalhista em favor do trabalhador, o estado de inadimplência em relação às contribuições dependeria, necessariamente, do pagamento das verbas salariais. Imagine uma situação onde fosse proferida uma sentença condenando o reclamado a pagar verbas ao trabalhador no importe de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e contribuições previdenciárias no montante de R\$ 2.000,00 (dois mil reais). Seguindo o rigor desta teoria, a execução poderia durar cinco anos, correndo juros de mora sobre o valor devido ao trabalhador, sem jamais incidir a mora em relação ao crédito devido para o fisco, uma vez que só poderia ser exigido a partir do momento em que fosse pago o numerário devido ao trabalhador.

A segunda doutrina entende que o fato gerador da contribuição ocorre no momento em que se tem a sentença trabalhista transitada em julgado. A norma constitucional, ao prever a competência da justiça do trabalho para executar de ofício as contribuições sociais, determinou a execução em decorrência das sentenças por ela proferidas. Por esta razão, a tese em comento sustenta que a concretização da norma tributária hipotética ocorre no momento da sentença irrecorrível, posto que esta teria sido a previsão dada pelo próprio texto constitucional.

Para a terceira corrente, o fato gerador do tributo também decorre da sentença proferida no âmbito da justiça laboral, assim como para os defensores do pensamento anterior. Entrementes, o marco de exigência da exação sobrevém a partir da liquidação do título executivo judicial, isto porque o título apenas reconheceria o direito a tributação, mas não esgota a hipótese de incidência, pois não seria possível aferir em valores quantitativos a base de cálculo, o que só aconteceria na fase de liquidação de sentença.

A crítica feita em relação a essas duas teorias, a que entende o fato gerador baseada na sentença trabalhista e aquela que se funda na liquidação do *decisum*, reside no fato de que admitir tal acepção seria o mesmo que aceitar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) e o Auto de Infração como fato gerador do

tributo. No entendimento defendido por Lamartino França de Oliveira⁸⁵, a decisão proferida por aquela justiça especializada e a fase de liquidação da decisão se equiparam, por analogia, ao lançamento. Deste modo, assim como no procedimento administrativo do art. 142, do CTN, a sentença trabalhista, em relação às contribuições previdenciárias, teria o condão de verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo da obrigação e indicar a matéria tributável e o seu valor, constituindo o crédito tributário.

Data vênia aos defensores das exegeses anteriores, mas a linha interpretativa que parece mais adequada para definir o fato gerador das contribuições previdenciárias executadas segundo o que estabelece o artigo 114, VIII, da Constituição Federal, é a que entende o nascimento da obrigação tributária a partir da prestação dos serviços. Convergem na mesma opinião Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari e o STJ.

Com espeque na Lei nº 8.212/91 – Lei de Custeio da Seguridade Social –, os referidos autores asseveram que:

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu encargo, no mês seguinte ao efetivamente trabalho, por força do art. 30, inciso I, alínea *b*, da lei 8.212/91. O fato imponible da contribuição previdenciária em questão não é o pagamento do salário, mas sim a prestação de serviços pelo trabalhador, verdadeiro critério material da hipótese de incidência da referida contribuição, devendo ser entendido como mês de competência aquele efetivamente trabalhado⁸⁶.

Sob essa perspectiva lógica, não é a sentença trabalhista, ao reconhecer serem devidos valores remuneratórios ao trabalhador, que enseja a incidência das contribuições. Em se tratando de trabalho efetivamente realizado, o pagamento do tributo já era devido em razão deste, estando o empregador em estado de mora perante o Fisco. Quando o obreiro ingressa em juízo pleiteando verbas salariais que lhe são devidas em face da parte adversa, o fato da decisão judicial reconhecer a violação aos direitos do trabalhador, indiretamente estará afirmando que houve uma prestação laboral.

⁸⁵ OLIVEIRA, Lamartino França de. A execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho em perspectiva eclética: o duplo fato gerador. **Revista LTr**, São Paulo, v. 77, n. 2, fev. 2013.p. 214.

⁸⁶ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 18. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 259-260.

Nesse sentido são os precedentes do Superior Tribunal de Justiça no AgRg no REsp 516.843/SC⁸⁷, AgRg no Ag 587.476/MG e AgRg no Ag 908.353/, tendo sustentado firmemente a tese de que é a relação laboral havida entre trabalhador e empregador o fato gerador da contribuição, motivo pela qual a exação é devida no mês seguinte à prestação do trabalho. Logo, independe a data de pagamento do salário, que poderia ser pago, por exemplo, de quinze em quinze dias ou ajustado entre as partes para dois meses após o período trabalhado. Ainda assim, o tributo continuará a ser exigido no mês seguinte ao trabalhado.

Todavia, embora essa teoria represente o fundamento mais acertado acerca do fato jurígeno tributário das contribuições previdenciárias, críticas a seu respeito merecem ser apontadas.

Inicialmente, ao levar em conta a prestação de serviços calcada na expressão “folha de salários” como fundamento da ocorrência da hipótese justificadora do tributo, estar-se-ia ignorando o acréscimo feito pela EC n° 20/98 em relação aos “demais rendimentos pagos ou creditados”. Deste modo, as contribuições devidas seriam não apenas incidentes sobre a folha de salários, mas, também, sobre os demais recebimentos pelo trabalhador, alinhando o quanto defendido em razão da prestação do trabalho e pelo pagamento desses valores.

Outra desaprovação associada a esta teoria está no fato de que seria impossível para ela sustentar a tributação da empresa quando da contratação de contribuintes individuais, visto que, para estes, não se aplica a folha de salários senão a incidência sobre o valor da prestação.

Segundo a inteligência do art. 22, III, da Lei n° 8.212/91, a contribuição a cargo da empresa devida em razão dos serviços prestados pelos contribuintes individuais deverá incidir sobre o total das remunerações pagas ou creditadas no decorrer do mês, logo, o critério adotado pela regra matriz tributária neste sentido é em razão da pecúnia que retribui a prestação, já não puramente pela atividade executada, como acontece no caso dos empregados e dos trabalhadores avulsos.

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 516.834**. Agravante: Industria de Madeiras Guilherme Butzke Ltda. Agravado: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Min. Herman Bejamin. Brasília, DJ, 25 maio. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4945900&num_registro=200300479052&data=20090525&tipo=5&formato=HTML>. Acesso em: 17 out. 2015.

A terceira observação feita a essa teoria corresponde ao tratamento desigual dado aos contribuintes segurados situados em condições semelhantes. Nesse contexto, imperioso trazer à baila o exemplo apresentado por Lamartino França de Oliveira:

Em outubro de 2000 dois empregados de uma mesma empresa fizeram horas extras. O empregador apenas contabiliza a sobrejornada de um deles, por entender que o outro não faz jus à contraprestação, posto que exercera cargo de confiança. Sobre essa folha de salários do primeiro incidirá a contribuição previdenciária devida pela empresa e empregado. No caso, suponha-se que o valor apurado das horas extraordinárias fosse de R\$ 1.000,00. Se aplicarmos a alíquota, apenas para exemplificar, de 9%, o empregado pagaria R\$ 90,00 de contribuição social, percebendo líquido R\$ 910,00. O outro empregado que não recebeu pelo sobrelabor prestado ajuíza ação trabalhista para cobrar sua duração extra de trabalho. A empresa sucumbe na sua tese de cargo de fidúcia e a sentença lhe condena a pagar R\$ 1.000,00.

Utilizando os parâmetros de atualização do art. 35 da Lei n. 8.212/91, caso este crédito fosse quitado em execução de sentença apenas em abril de 2012, o trabalhador teria experimentado um aumento da carga tributária na ordem de 108,81%, posto que deveria pagar R\$ 112,45, mas foi taxado em execução de sentença em R\$ 234,81.⁸⁸

3.3.1.2 A proposta do duplo fato gerador

Diante do panorama de divergência exposto, o ilustre autor e juiz do trabalho do TRT da 23ª Região, propõe o estudo da exação do art. 195, I, a, da CF, à luz da perspectiva do duplo fato gerador.

Antes da redação atual do indigitado dispositivo, a previsão de incidência da norma se referia apenas à folha de salário, tendo sido ampliado seu espectro legal a partir da EC nº 20/98 para abarcar, ademais da folha salarial, outros rendimentos pagos ou creditados em razão do trabalho.

Sustenta, assim, que o acréscimo feito pela emenda é o que possibilita a execução das contribuições previdenciárias na justiça laboral, posto que, antes da inclusão do texto que ampliou a abrangência do dispositivo, o fato gerador seria apenas a folha de salários. Deste modo, o lançamento feito pela autoridade administrativa, constituindo o crédito tributário é executado perante a justiça federal. Ao incluir a incidência, também, sobre os rendimentos pagos ou creditados, tornou-se possível a cobrança de ofício no juízo trabalhista, respaldando sua exigência a partir dos

⁸⁸ OLIVEIRA, Lamartino França de. A execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho em perspectiva eclética: o duplo fato gerador. **Revista LTr**, São Paulo, v. 77, n. 2, fev. 2013, p. 213.

valores condenados na sentença proferida por esta justiça especializada. Em assim sendo, uma vez ausentes as referidas parcelas na folha de salários, o fato gerador tomaria por base o *decisum* que condenou a empresa ao pagamento das verbas ao trabalhador.

Nesse diapasão, a partir dos argumentos assinalados, o autor defende a existência de duas hipóteses de incidência previstas no art. 195, I, a, da Carta Constitucional.

A primeira é aquela pela simples prestação do serviço, levando em conta a folha salarial da empresa, uma vez que nela insertos os valores salariais correspondentes à remuneração do empregado estar-se-ia reconhecendo, para além do trabalho prestado, as contribuições previdenciárias devidas que passarão a ser exigidas no mês seguinte àquele trabalhado, conforme estabelece o art. 30, I, b, da Lei nº 8.212/91.

A segunda hipótese tributável deve ser analisada sob duas perspectivas fáticas distintas. O natural é que todas as verbas devidas ao trabalhador pela prestação do seu labor estejam previstas na folha salarial da empresa, fazendo surgir a obrigação tributária das contribuições em questão, configurando o fato gerador anterior. Todavia, uma vez ausentes, o fato jurígeno a desencadear a obrigação de pagar o tributo se dará a partir dos valores pagos ao trabalhador, assim como ocorre para os contribuintes individuais em que o tributo é devido não pela mera prestação, mas pelo recebimento da contraprestação referente ao trabalho.

Nessa perspectiva, aplicando a execução das contribuições previdenciárias na justiça do trabalho, o fato jurígeno ocorreria quando do reconhecimento do efetivo trabalho prestado que não foi remunerado, incidente sobre o que fora objeto da condenação. Assim, o fato gerador do tributo perante a justiça laboral seria em razão do importe da condenação que reconhece verbas de natureza salarial, exigível a partir do trânsito em julgado da sentença.

3.4 O ALCANCE DA EXECUÇÃO DE OFÍCIO DO ART. 114, VIII DA CF/88 NA JUSTIÇA DO TRABALHO E A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Segundo o esboço histórico apresentado no capítulo anterior, desde antes da Emenda Constitucional nº 20/98 já havia norma ordinária no ordenamento jurídico

brasileiro que tratava das contribuições previdenciárias no âmbito da Justiça do Trabalho, em que pese esta justiça especializada não poder executar o crédito da fazenda nos próprios autos do processo trabalhista.

De acordo com a indicação de Sergio Pinto Martins⁸⁹, o juiz do trabalho era incompetente para executar o tributo, porém, o STJ entendia que a Justiça do Trabalho era competente para julgar ação de conhecimento em que o trabalhador exigia o cumprimento das contribuições previdenciárias pelo empregador ante o reconhecimento do vínculo de trabalho. No entanto, uma vez o tributo reconhecido como devido, o juiz trabalhista determinava o recolhimento, mas, havendo recusa pelo reclamado, a ação de execução fiscal na Justiça Federal era imperiosa.

É neste cenário que, a partir do surgimento da EC nº 20/98, posteriormente alterada pela EC nº 45/04, prevista no atual artigo 114, VIII, da Constituição Federal, a justiça do trabalho foi instituída de competência para a execução, de ofício, as contribuições sociais estabelecidas no art. 195, I, a e II, bem como dos seus acréscimos legais, em razão das sentenças que proferir.

3.4.1 Incidência decorrente da sentença trabalhista e súmula 53 do STF

Após a vigência da EC nº 20/98, à exceção das discussões no tocante a sua constitucionalidade, tornou-se praticamente inquestionável a competência da justiça do trabalho para a execução das contribuições previdenciárias. Apesar disto, um novo embrulho assolou a doutrina e a jurisprudência, em razão do grau de incidência da sentença trabalhista.

Justamente pela parte final do artigo 114, VIII, da CF dispor que a competência para a execução pela Justiça do Trabalho decorre das sentenças que proferir, o INSS e alguns juízes do trabalho, sóiam sustentar que, ademais da sentença condenatória em verbas remuneratórias, nos casos em que a sentença proferida fosse meramente declaratória ou, até mesmo condenatória, mas que a parcela pecuniária não fosse de natureza remuneratória, haveria competência para executar, de ofício, as

⁸⁹ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 29.

contribuições previdenciárias de todo o período conhecido na decisão transitada em julgado. Conforme aponta Kiyoshi Harada, *in verbis*:

Ocorre que, na prática, a Justiça do Trabalho vem promovendo a intimação do INSS para apresentar o cálculo das contribuições sociais pertinentes aos períodos não abrangidos pela condenação pecuniária, quer seja para pagamento de verbas salariais ou acordo equivalente. Outras vezes, é o próprio INSS que requer nos autos da reclamatória a execução dessas contribuições sociais.

Ora, isso é extrapolar a competência que a Constituição Federal lhe atribuiu. Executar as contribuições sociais “*decorrentes de sentenças que proferir*”, como prescreve o Texto Constitucional, pressupõe condenação em verbas salariais, [...] ou seja, não é dado ao juiz do trabalho agir no lugar da autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário fora dos limites abrangidos pela sentença condenatória em pecúnia⁹⁰.

Dessa forma, executava-se o total do período reconhecido na decisão e não somente as verbas que foram objeto de condenação.

Exemplificando; proferida sentença trabalhista meramente declaratória, reconhecendo o vínculo empregatício, todavia, inexistindo condenação em quantia, o juiz do trabalho, em total desprezo à ampla defesa e ao contraditório, refutava o procedimento estatuído no art. 142 do CTN, com, *a posteriori*, inscrição em Dívida Ativa, cobrava os valores devidos a título de contribuição previdenciária no âmbito da Justiça do Trabalho, sem antes ter sido constituído o débito. Ainda que fosse constituído pela autoridade administrativa, a competência tampouco seria sua, mas afeta à Justiça Federal.

Inicialmente, esse foi o posicionamento defendido pelo Tribunal Superior do Trabalho que, em abril de 2005, editou, inclusive, a Súmula n° 368, que prescrevia, no seu inciso I, que a “competência da Justiça do Trabalho para execução das contribuições previdenciárias alcança as parcelas integrantes do salário de contribuição, pagas em virtude de contrato de emprego reconhecido em juízo [...]”⁹¹.

Em oposição a esse entendimento, havia a tese que alegava ser a justiça do trabalho competente para executar, *ex officio*, apenas os tributos previstos no art. 195, I, a, e II, da Constituição Federal, somente sobre as verbas pecuniárias de natureza remuneratória decorrentes da sentença trabalhista. Por conseguinte, os

⁹⁰ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 57

⁹¹ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula n. 368, I. Resolução n. 125**, de 5 abr. 2005. Disponível em: <http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_351_400.html#SUM-368>. Acesso em: 25 out. 2015.

tributos devidos pelo período abarcado na sentença, mas que não foram objeto de condenação, não poderiam ser executados naquela especializada. Deste modo, o crédito deveria ser executado perante a Justiça Federal, após constituído através do lançamento e inscrito em Dívida Ativa.

Atualmente, tanto a doutrina como a jurisprudência convergem em entendimento majoritário a favor da segunda teoria.

Sete meses após a publicação da referida súmula, o TST editou o seu inciso I, mudando de orientação, passando a dispor que “a competência da Justiça do Trabalho, quanto à execução das contribuições previdenciárias, limita-se às sentenças condenatórias em pecúnia que proferir [...]”.⁹² ”

Ressalte-se que o embate entre as duas teorias teve repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, sendo apreciado e julgado nos autos do Recurso Extraordinário 569.056-3⁹³, de relatoria do excelentíssimo Ministro Menezes Direito, à unanimidade, que o alcance da competência atribuída pela norma do art. 114, VIII, da CF, se restringe à execução das contribuições previdenciárias que foram objeto de condenação, não se aplicando aos tributos que tiveram unicamente seu reconhecimento pelo período declarado.

Informe-se, outrossim, que um dos argumentos que ensejou a mudança de posicionamento do TST na referida súmula, foi indicado pelo Min. Menezes Direito, ao afirmar que:

Essa modificação teria se dado, como aponta Marco Aurélio Lustosa, em virtude da insatisfação gerada pelo procedimento do INSS, que, embora viesse recebendo as contribuições pagas pelo período reconhecido, não as depositava em nome do trabalhador e ao mesmo tempo continuava a dele exigir a prova do tempo de serviço para fins previdenciários (Efeitos da Sentença Trabalhista Perante a Previdência Social. São Paulo. Ano XXXI, nº 318, págs. 429 a 435)⁹⁴.

⁹² BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula n. 368, I. Inciso I alterado. Resolução n. 138**, de 10 nov. 2005. Disponível em: <http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_351_400.html#SUM-368>. Acesso em: 25 out. 2015.

⁹³ *Idem*. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 569.056-3**. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Recorrido: Darci da Silva Correa, Espólio de Maria Salomé Barros Vidal. Relator: Min. Menezes Direito. Brasília, DJ 11 de nov. de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=568701>>. Acesso em: 25 out. 2015.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 854.

Como já alertado, por vezes, no presente estudo, o relato do nobre autor só confirma a infeliz ambição arrecadatória ilimitado do Estado em detrimento da obediência à legalidade e do respeito aos direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Finalmente, naquela assentada, votou-se por maioria a aprovação da proposta do Relator para a edição de súmula vinculante, que foi publicada no dia 23 de junho de 2015, sob o nº 53, com a seguinte redação:

A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da Constituição Federal alcança a execução de ofício das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir e acordos por ela homologados⁹⁵.

Destarte, hodiernamente não pairam dúvidas no sentido de que a execução das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho, cinge-se às parcelas condenatórias e aos acordos homologados.

3.4.1.1. Outros créditos de natureza tributária

Impende esclarecer que, na prática trabalhista, não é estranho encontrar decisões que ordenam, para além das contribuições estabelecidas no artigo 195, I, a, e II, da CF, a execução, também, das contribuições destinadas ao sistema “S”, o percentual devido a título de seguro acidente de trabalho (SAT), o acréscimo da contribuição previdenciária a cargo das instituições financeiras bem como a dedução relativa ao imposto de renda.

Em que pese esse não seja o foco principal do trabalho, acredita-se que, por serem essas figuras usualmente executadas em conjunto, importa tecer algumas considerações sobre elas.

Inicialmente, no que tange à execução do Imposto de Renda (IR), a Súmula nº 368, inciso II, do TST, determina, ademais do recolhimento da contribuição previdenciária, o abatimento relativo ao imposto de renda, nos termos do artigo 12-A da Lei nº 7.713/88, com redação dada pela Lei nº 13.149/15, que trata do recolhimento do

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 53**. Dje, 23 jun. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=53.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 25 out. 2015.

imposto na fonte⁹⁶. Desse modo, disponibilizado o crédito em favor do trabalhador, executa-se, de imediato, o valor do imposto devido a este título, fazendo a justiça do trabalho às vezes de empregador, mormente o desconto da referida exação na fonte.

Deveras, o entendimento supra se mostra totalmente inconstitucional. O art. 114, VIII, da Constituição Federal indica, expressamente, que a execução de ofício incide sobre as contribuições sociais definidas no artigo 195, I, a, II, da CF. Em momento algum cita o imposto de renda. Ainda que se sustente que o objetivo da retenção é o recolhimento na fonte, o que estaria em consonância com o regramento tributário, tal assertiva não é verdadeira. Notadamente, o crédito decorrente do imposto de renda é, também, crédito fiscal sujeito ao lançamento e a inscrição em Dívida Ativa, inexistindo, destarte, competência da especializada trabalhista no que tange a execução de ofício do imposto de renda.

Frequentemente, costuma ser cobrada também de ofício, na justiça do trabalho, contribuição destinada a terceiros, também chamadas de contribuições do sistema “S”. Patente é a incompetência da especializada trabalhista para a cobrança dessas contribuições, posto que não são destinadas ao financiamento da seguridade social, embora também sejam cobradas sobre a folha de salários.⁹⁷ Destarte, “o inciso VIII do art. 114 da Constituição determina a execução de ofício das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a e II da Lei Magna e não as contribuições de terceiros”.⁹⁸

A contribuição referente ao grau de risco de atividade do trabalho destinada ao custeio do seguro acidente do trabalho bem como o acréscimo a cargo das instituições financeiras e o valor a mais para o financiamento de aposentadorias especiais poderão ser cobrados no bojo da execução das contribuições previdenciárias, posto que também incidem sobre a folha de salários e se destinam ao custeio da seguridade social.

⁹⁶ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula n. 368, II**. Resolução n. 181, de 2012. Disponível em: <http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_351_400.html#SUM-368>. Acesso em: 28 de out. de 2015.

⁹⁷ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 81.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 82.

3.4.2 Homologação de acordo e transações após a sentença

Como visto alhures, a execução das contribuições destinadas à seguridade social não se restringe às parcelas remuneratórias condenadas em sentença pela justiça do trabalho. Para além delas, a exação também incidirá em decorrência dos acordos homologados perante aquela jurisdição quando versarem sobre verbas de natureza salarial sujeitas ao pagamento do tributo.

Antes da sentença, as partes podem entrar em acordo, sendo lavrado termo de conciliação pelo juiz, que nada mais é que uma sentença homologatória. Contra esta decisão do magistrado que homologa a conciliação, não cabe recurso pelas partes. Todavia, a irrecorribilidade não atinge as contribuições previdenciárias devidas à União. É o que se compreende do *caput* do artigo 831 da CLT.

Para Manoel Antonio Teixeira Filho⁹⁹, trata-se de situação um tanto quanto *sui generis*, já que as partes que transigiram não poderão recorrer, mas a Previdência Social poderá, por óbvio, dentro dos limites do seu interesse. Nas palavras do autor, “esse privilégio foi instituído, provavelmente, pelo fato de a entidade previdenciária, não havendo participado da transação realizada entre as partes, não ter podido defender seus interesses”¹⁰⁰.

Assim, na forma do § 4º do artigo 832, da CLT, havendo acordo entre as partes e versando este sobre parcelas de natureza indenizatória, com o fim de evitar fraudes decorrentes de omissões ou reduções no pagamento do tributo, o juiz do trabalho deverá intimar a União, para que, caso seja do seu interesse, interponha o recurso cabível, perquirindo o crédito que entenda lhe ser devido.

Caso o acordo se dê antes da sentença, o recurso cabível contra a decisão homologatória será o recurso ordinário, consoante o artigo 895, a, da CLT. Todavia, a hipótese de transação entre as partes também poderá suceder no âmbito da fase de execução, ou seja, após a sentença de mérito. Deste modo, caso haja composição entre as partes, o recurso será o agravo de petição nos moldes do art. 897, a, § 8º, da CTL.

⁹⁹ TEIXEIRA FILHO, Manoel Antonio. **Execução no Processo do Trabalho**. 11. ed. São Paulo: LTr, 2013. p. 547.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 547.

Em existindo sentença de mérito que haja reconhecido serem devidas contribuições à Previdência Social, o artigo 832, § 6º da CLT, assegura que eventual composição entre as partes após o trânsito em julgado da sentença ou após a fase de liquidação, não prejudicará os créditos da União. Nesse sentido, indica Sergio Pinto Martins:

As partes podem fazer acordo em qualquer fase do processo (§ 3º do art. 764 da CLT), mas não podem mudar a natureza das verbas deferidas na sentença ou modificar o fato gerador da contribuição previdenciária, que já foi declarado pela sentença. O fato gerador é previsto em lei (art. 97, III, do CTN). Não pode ser modificado pela vontade das partes.¹⁰¹

Logo, em se tratando de verbas de terceiros, mormente o reconhecimento das verbas salariais pelo juiz trabalhista na sentença tornando devido o tributo pelas partes à União, estas não poderiam transigir sobre esse *quantum*, já que não poderiam dispor de valores que não são seus. No entanto, o Tribunal Superior do Trabalho, nos termos da Orientação Jurisprudencial nº 376 da Seção de Dissídios Individuais 1, entende, nos casos em que o acordo se dê depois do trânsito em julgado da sentença, mantida proporção entre as parcelas salariais e indenizatórias da decisão e ao objeto do acordo, poderá haver pagamento a menos da exação.

As decisões proferidas pelo juízo laboral, cognitivas ou homologatórias, deverão, sempre, discriminar a natureza jurídica das verbas objeto da condenação ou do acordo, segundo a inteligência do § 3º, do artigo 832, da CLT. Não havendo a referida identificação sobre os valores referentes à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total do acordo homologado ou do valor apurado na sentença, conforme reza o §1º do artigo 43, da Lei nº 8.212/91, a partir da inclusão pela Lei nº 11.941/09.

Tal qual aventado anteriormente, verifica-se, neste ponto, mais um descaso do Estado para com os direitos e garantias do cidadão. Inicialmente, exige um labor do juiz trabalhista no sentido de identificar, na sentença e na decisão que homologa acordo entre as partes, sobre quais verbas a contribuição previdenciária incidirá. Tal exercício, em verdade, é de competência do Fisco, através do lançamento que deve promover a constituição do crédito tributário, promovendo, ademais, o acertamento quanto ao seu valor. A legislação supra se demonstra tão perversa que, sendo omissa o provimento judicial quanto à natureza jurídica das verbas, a base de

¹⁰¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 50.

cálculo da exação será o valor total da sentença ou do acordo. Claro! Muito mais simples para a Administração. Viola-se, assim, o princípio da legalidade e da segurança jurídica em prol de um procedimento arrecadatário tormentoso que, na melhor das hipóteses, gera tão somente o enriquecimento ilícito aos cofres públicos.

3.4.3 Da aplicação da CLT em detrimento da LEF

Questão que provocou grande celeuma na doutrina¹⁰² diz respeito à aplicação da norma estabelecida no atual artigo 114, VIII, da Constituição Federal.

De acordo com a brilhante conceituação de José Afonso da Silva, apresentada por Dirley da Cunha Junior¹⁰³, as normas constitucionais são classificadas em: de eficácia plena, contida e limitada.

São de eficácia plena as normas constitucionais que prescindem de legislação infraconstitucional que as regule, dotadas, portanto, de aplicabilidade “direta, imediata e integral”¹⁰⁴. Tão logo vigentes, passam a produzir efeitos desde logo, já que a própria Constituição atribui força suficiente para a produção dos seus efeitos.

Aquelas que possuem eficácia contida, também possuem incidência direta e de imediato. Todavia, pode o texto constitucional prever hipóteses em que lei infraconstitucional ulterior reduza a sua eficácia. Deste modo, produzem efeitos no mesmo instante da sua entrada em vigência, mas poderá ter seus efeitos contidos, na acepção de contenção, por uma nova norma não constitucional que trate do seu objeto nos termos que a Constituição haja previsto.

Por último, as normas de eficácia limitada, como o próprio nome já indica, são normas que possuem aplicabilidade “indireta, mediata e reduzida”¹⁰⁵. Desta forma, impendem de atuação do legislador infraconstitucional ante a insuficiência normativa conferida pela Constituição, de modo que, embora o direito ali enunciado não deva ser violado, a produção de efeitos só ocorrerá após a integração dada por lei posterior.

¹⁰² TEIXEIRA FILHO, Manoel Antonio. **Execução no Processo do Trabalho**. 11. ed. São Paulo: LTr, 2013. p. 546.

¹⁰³ CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2011. p. 166-171.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 167.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 169.

Quando do surgimento da Emenda Constitucional nº 20/98, muito se questionou em relação à aplicabilidade da norma prevista no então art. 116, § 3º, atual art. 116, VIII. Conforme indicado por Sergio Pinto Martins¹⁰⁶, a doutrina se divide em duas correntes. A primeira entende que se trata de norma de eficácia plena, aplicando-se de imediato e dispensando qualquer atuação do legislador ordinário. Já outros compreendem o dispositivo como de efeito contido e, portanto, forçosa a sua integração por lei ulterior. A grande maioria entendia como sendo a norma de eficácia plena. Todavia, havia outra problemática, desta vez em razão de qual a norma processual a ser aplicada.

Nesse sentido, antes da edição da Lei nº 10.035/00, que alterou a CLT para regular o procedimento da execução das contribuições sociais na Justiça do Trabalho, aqueles que defendiam pela aplicação imediata do texto constitucional se encontravam divididos em três teorias que buscavam determinar o modo de aplicação da norma.

Por se tratar de execução no âmbito da justiça laboral, a primeira teoria defendia a aplicação da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Caso o regramento celetista fosse omissivo, aplicar-se-ia a Lei nº 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal (LEF) e, caso ainda assim fosse insuficiente, deveria ser utilizado, por último, o Código de Processo Civil (CPC).

Ainda de acordo com Sergio Pinto Martins¹⁰⁷, a segunda tese, defendida por nomes de peso como Geraldo Magela, Silva Meneses, Carlos Alberto Pereira de Castro, João Batista Lazzari e José Augusto Rodrigues Pinto, defendiam a aplicação da Lei nº 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal. Destarte, referindo-se à execução de créditos fiscais notadamente decorrentes de obrigação tributária, tendo, por conseguinte, o Estado no polo ativo e o contribuinte no passivo, o procedimento de cobrança já estava previsto na referida lei, não havendo que se falar em norma ulterior a regular o tema. Portanto, averiguada a ocorrência da obrigação tributária, indispensável o lançamento do tributo e posterior inscrição em Dívida Ativa, nos moldes da LEF, para, aí sim, proceder a execução o crédito. Entrementes, nos casos de omissão, adotar-se-ia o CPC.

¹⁰⁶ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 7.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 8

Para a última corrente, restava impossível a aplicação da CLT, posto que a execução não se tratava de crédito de natureza trabalhista. No entanto, a Lei de Execução Fiscal também não poderia ser aplicada, já que imprescindível a inscrição em Dívida Ativa, o que não se ajustava com o texto introduzido pela emenda, que previa a execução de ofício pelo magistrado. Deste modo, por exclusão, o procedimento seria regido pelo Código de Processo Civil, por ser a regra geral de processo do direito brasileiro.

Com o advento da Lei nº 10.035, de 25 de outubro de 2000, o artigo 114, VIII, da CF, passou a ser regulado de forma expressa, ao promover alterações na CLT para, segundo o preâmbulo da referida lei, “estabelecer os procedimentos, no âmbito da Justiça do Trabalho, de execução das contribuições devidas à Previdência Social”¹⁰⁸. À vista disto, denota-se que, para o legislador ordinário, a norma constitucional é de eficácia contida e, por isto, seria necessária a regulamentação por lei ordinária.

Em assim sendo, em que pese se entenda a norma do artigo 114, inciso VIII, da Carta Magna como sendo de eficácia plena, em homenagem ao princípio da máxima efetividade e da força normativa da Constituição, aliado ao fato de que a norma não previu, terminantemente, a necessidade de regulamentação expressa, como ocorre nos casos em que a Constituição determina a edição de lei que regule a matéria (por exemplo, artigos 143¹⁰⁹ e 37¹¹⁰, VII, da CF), aplica-se, em nome do princípio da legalidade, a teoria que defende a utilização da Lei de Execução Fiscal, posto que o fato de a norma Constitucional deslocar a competência da execução, nesse ponto específico, da Justiça Federal para a Justiça do Trabalho, não altera a natureza jurídica do crédito tributário, por conseguinte, muito menos o procedimento de cobrança de créditos desta natureza já previsto em lei especial. No entanto, *legem habemos*. Este é o procedimento aplicado pelos Tribunais Regionais do Trabalho, no que tange à execução de ofício das contribuições previdenciárias na Justiça do

¹⁰⁸ BRASIL. **Lei nº 10.035**, de 25 de outubro de 2000. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, para estabelecer os procedimentos, no âmbito da Justiça do Trabalho, de execução das contribuições devidas à Previdência Social. Brasília, DF, 26 out. 2000, Preâmbulo.

¹⁰⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. “Art. 143: O serviço militar é obrigatório nos termos da lei”.

¹¹⁰ *Ibidem*, “Art. 37: A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios [...]: VII – o direito de greve será exercido nos termos e nos limites definidos em lei específica”.

Trabalho, atualmente regido pela Consolidação das Leis do Trabalho. O que parece ser um grande equívoco.

4. A APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL SEM O LANÇAMENTO NA FORMA DO ARTIGO 142 DO CTN

Ultrapassadas as questões apontadas até aqui, este é o momento de enfrentamento dos pressupostos percorridos a fim de verificar as implicações no campo jurídico trazidas pela Emenda Constitucional nº 20/98, com a posterior Emenda Constitucional nº 45/04 que incluiu o inciso VIII no artigo 114 da Constituição Federal e sua (in)compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio.

4.1 A NATUREZA JURÍDICA DA ATUAÇÃO DA JUSTIÇA DO TRABALHO NA EXECUÇÃO DE OFÍCIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Da análise expendida no capítulo anterior, mormente o alcance da competência atribuída à Justiça do Trabalho para a execução, de ofício, das contribuições previdenciárias destacadas no art. 195, I, a, e II, da Constituição Federal, assentou-se que o seu poder de execução se limita às verbas salariais objeto de condenação nas sentenças que proferir bem como naquelas discriminadas nos termos de conciliação homologados.

Desse modo, restou pacificado que o período de vínculo laboral reconhecido na lide trabalhista não resultante de condenação em pecúnia não se enquadra na forma de execução prevista pelo artigo 114, VIII, da Carta Magna. Nesses casos, remanesce à autarquia fiscal o procedimento estabelecido no artigo 142, do CTN de, após efetuado o lançamento, inscrever o crédito em Dívida Ativa e proceder a sua cobrança perante a Justiça Federal. Como visto, a matéria foi inclusive apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, o que gerou a edição da Súmula 53, ficando decidido, naquela assentada, a obediência do procedimento supra em se tratando de mera declaração de período de labor reconhecido.

Nesse contexto, nos casos sujeitos a execução de ofício pelo magistrado trabalhista, ante a competência conferida a partir da EC nº 20/98, impende esclarecer qual a natureza jurídica do ato praticado pela autoridade judicial que viabiliza a execução do crédito fazendário.

Segundo Sergio Pinto Martins¹¹¹, as contribuições previdenciárias passam a ser exigíveis após a fase de liquidação da sentença ou do ato da homologação do acordo, de modo que somente após estes trâmites seria possível aferir o correspondente monetário devido. Contudo, poderá haver embargos à liquidação, recorrível por agravo de petição, postergando-se a exigência do pagamento depois do trânsito em julgado, onde será possível aferir o *quantum debeatur*.

Para o referido autor, a decisão que impõe a execução da contribuição à seguridade social não se confunde com o ato estabelecido no artigo 142, do CTN. Até mesmo na hipótese de acordo entre as partes, “o ato do juiz em homologar as contas não é a homologação do lançamento do crédito previdenciário, pois o juiz não é agente fiscal previdenciário”¹¹². Deste modo, reconhece o lançamento como ato privativo da autoridade administrativa, impossível de ser realizado pelo juiz ante a inexistência de competência funcional para tanto.

Não sobrevive nenhuma execução sem título que a sustente: *nulla executio sine titulo*. A sentença que condena o reclamado em parcelas salariais não representa título executivo para a União, posto que não houve a sua participação na fase cognitiva¹¹³. Tampouco há que se falar em título executivo extrajudicial, haja vista a ausência de inscrição em Dívida Ativa, já que não houve procedimento administrativo.¹¹⁴

No tocante à dispensa de inscrição em Dívida Ativa, ressalte-se que a matéria foi questionada pelo STJ no Conflito de Atribuição n. 88 (99/0089929-6)¹¹⁵, de relatoria da Min. Eliana Calmon. Na época, a então segunda junta de conciliação de Criciúma, após o julgamento de dissídio individual, determinou que a procuradoria do INSS procedesse a inscrição do crédito previdenciário em Dívida Ativa, podendo assim, ser executado o crédito tributário decorrente da decisão. Entrementes, a procuradoria da autarquia arguiu que não tinha competência para tanto, posto que,

¹¹¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 68.

¹¹² *Ibidem*, p. 74.

¹¹³ *Ibidem*, p. 75.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 76.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Atribuições n. 88 – Santa Catarina (99/0089929-6)**. Relator: Min. Eliana Calmon. Autor: Ageu Marci de Souza. Suscitante: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Suscitado: Segunda Junta de Conciliação e Julgamento de Criciúma – SC. DJ. 06 dez. 1999. Disponível em: <

invocando a lei orgânica daquela instituição, argumentou que sua função não se confunde com a atividade da autoridade administrativa. Neste sentido, decidiu o STJ pela competência da Justiça do Trabalho para executar automaticamente o crédito fiscal, vez que o texto constitucional do atual inciso VIII, artigo 114, da CF, teria dispensado a inscrição em Dívida Ativa, abstraindo-se qualquer atuação da autarquia.

Nessa perspectiva, a partir da EC nº 20/98, o crédito previdenciário perseguido, de ofício, na justiça do trabalho, justificar-se-ia em decorrência automática da sentença condenatória ou do acordo homologado. Encontrar-se-ia fundado em título executivo judicial. É o que afirma Sergio Pinto Martins:

A exigência da contribuição previdenciária será feita em decorrência das sentenças que forem proferidas pela Justiça do Trabalho (inciso VIII do art. 114 da Constituição) e não de outras situações. Isso quer dizer que será decorrente da causa de pedir, do pedido e da contestação, que formam a litiscontestação. Salário que não constou do pedido não poderá ser executado.¹¹⁶

Seria, portanto, efeito anexo da própria sentença trabalhista que condena ou homologa. Assim, Paulo Cesar Baria de Castilho¹¹⁷ sustenta que, neste caso, não há que se falar em lançamento. A seu ver, a norma constitucional que autoriza a execução de ofício das contribuições previdenciárias na justiça do trabalho, representa exercício inerente da jurisdição de dar impulso à execução ante o interesse público envolvido na arrecadação do tributo. A pretensão executiva estaria, portanto, representada no título judicial e não em uma Certidão de Dívida Ativa. Entende, desta maneira, a possibilidade de crédito tributário sem lançamento.

Em parecer semelhante, José Carlos Lima da Motta¹¹⁸ vislumbra a determinação que impõe a execução das contribuições como efeito anexo da sentença atribuída por lei. Destarte, “em virtude desse efeito anexo da sentença, em conclusão, pode-

¹¹⁶ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76.

¹¹⁷ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Crédito Tributário Sem Lançamento e Execução de Ofício da Contribuição Previdenciária Pela Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n. 89, fev, p. 58-70, 2003. p. 70.

¹¹⁸ DA MOTTA, José Carlos Lima. A Competência da Justiça do Trabalho na Execução das Contribuições Previdenciárias. Aspectos Polêmicos. O papel Precursor da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de Dezembro de 1998 (Artigo 114, § 3º, da Constituição Federal de 1998) e Sua Manutenção pela Emenda Constitucional nº 45, de 8 de Dezembro de 2004 (Artigo 114, Inciso VIII, da Constituição Federal de 1988). **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v. 12, n. 72, mar./abr. p. 7-55. 2010, p. 43.

se afirmar, no tocante as contribuições previdenciárias devidas, *ser a própria decisão o título executivo no qual estará fundamentada a execução*¹¹⁹.

Para Paulo Gustavo de Amarante Merçon, calcado na doutrina de Pontes de Miranda e Liebman, tratar-se-ia de um “efeito secundário condenatório, relativo às contribuições previdenciárias decorrentes de suas sentenças”¹²⁰. Seria, portanto, inerente à vontade das partes, de modo que, litigando as partes na Justiça do Trabalho, em havendo condenação de verba salarial, a execução do crédito proveniente da referida exação será intrínseca à sentença condenatória.

Entrementes, a crítica ao raciocínio ora exposto se dá pelo fato de que execução se processa “sem qualquer sincretismo processual, nos mesmos autos da ação trabalhista, correndo paralelamente àquela que visa à satisfação dos créditos principais devidos ao autor (CLT, arts. 880 e 884, §4º)”¹²¹. Inegavelmente, restringe-se o contraditório, uma vez que não haverá no processo de conhecimento a possibilidade de discutir a incidência da exação, mas tão somente se é devido ou não o pagamento de verba salarial, a partir do pedido da exordial trabalhista. Em caso positivo de serem devidas verbas desta natureza, soma-se o efeito acessório instintivo de pagar o tributo.

Neste íterim, a atividade do juiz ao proceder à apuração da liquidação do julgado ou quando homologa acordo entre as partes não se confunde com o lançamento. E nem poderia, posto que é função que compete, privativamente, à autoridade fiscal indicada no artigo 142 do CTN. Em que pese a atuação do magistrado possa se demonstrar semelhante àquela exercida no lançamento, sua natureza jurídica é totalmente oposta.

Kiyoshi Harada¹²² entende que a sentença condenatória trabalhista, com a posterior liquidação que, neste caso, fixa o valor devido ao reclamante e aquele devido ao órgão fiscal, constitui o crédito tributário da mesma forma que aquele constituído

¹¹⁹ DA MOTTA, José Carlos Lima. A competência da Justiça do Trabalho na execução das contribuições previdenciárias. Aspectos polêmicos. O papel precursor da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (Artigo 114, § 3º, da Constituição Federal de 1998) e sua manutenção pela Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004 (Artigo 114, Inciso VIII, da Constituição Federal de 1988). **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v. 12, n. 72, mar/abr. p. 7-55. 2010, p. 43.

¹²⁰ MERÇON, Paulo Gustavo de Amarante. A Sentença Trabalhista e o Efeito Anexo Condenatório das Contribuições Previdenciárias. **Revista LTr**. São Paulo: n. 08, ago, p. 945-955, 2002. p. 947.

¹²¹ *Ibidem*, p. 44 *et seq.*

¹²² HARADA, Kiyoshi. Contribuição Previdenciária. Cobrança Pela Justiça do Trabalho. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 12, n. 72, p. 56-58, mar./abr. 2010, p. 56.

pelo lançamento. Nesse diapasão, para o autor tributarista, torna-se possível a execução de ofício do crédito tributário pelo juiz do trabalho, sobretudo fundada em título executivo judicial, atribuindo à obrigação tributária efeito acessório ao dissídio individual trabalhista. A sentença então, através do seu efeito anexo, declararia a ocorrência do fato imponível e constituiria o crédito. Dessa forma, dispensar-se-ia a atuação do agente fiscal bem como o procedimento administrativo estabelecido no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim, a constituição do crédito tributário executado *ex officio* na justiça do trabalho não se materializa através do procedimento próprio estabelecido no Código Tributário Nacional pelo lançamento, mas sim, no título judicial corporificado na sentença condenatória ou no termo de conciliação homologado, de modo que a base de cálculo do primeiro será o valor do salário de contribuição atribuído e, no segundo, o montante discriminado como de natureza remuneratória ou, na sua omissão, sobre o valor total do acordo.

No apreço do tema, importa expor o voto do eminente Min. Carlos Alberto Menezes Direito quando relatou o Recurso Extraordinário nº 569.056-3, que resultou na Súmula 53 do STF, já indicados no presente trabalho, *in verbis*:

No que concerne à contribuição social referente ao salário cujo pagamento foi determinado em decisão trabalhista, é fácil identificar o crédito exequendo e, conseqüentemente, admitir a substituição das etapas tradicionais a sua constituição por ato de ofício do próprio Magistrado. O lançamento, a notificação e a apuração são todos englobados pela intimação do devedor para o seu pagamento. Afinal, a base de cálculo é o valor mesmo do salário.

[...]

Diga-se que a própria redação da norma dá ensejo a um equivocado entendimento do problema ao determinar que caberá à Justiça do Trabalho a execução de ofício das contribuições sociais. Ora, o que se executa não é a contribuição social, mas o título que a corporifica ou representa, assim como o que se executa no Juízo Comum não é o crédito representado no cheque, mas o próprio cheque.

O requisito primordial de toda execução é a existência de um título, judicial ou extrajudicial.¹²³

Nesse diapasão, da leitura do trecho do voto do eminente ministro, resta compreendida, para o Supremo Tribunal Federal, a possibilidade de execução do

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 569.056-3**. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Recorrido: Darci da Silva Correa, Espólio de Maria Salomé Barros Vidal. Relator: Min. Menezes Direito. Brasília, DJ 11 de nov. de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=568701>>. Acesso em: 25 out. 2015, p. 857.

crédito fiscal sem antes ter havido a sua constituição através do lançamento, nos moldes do artigo 142 do CTN. Deste modo, a constituição do crédito decorreria da decisão do magistrado trabalhista através do julgamento ou da homologação de acordo, atrelando-se a base de cálculo à parcela de natureza remuneratória condenada em sentença ou discriminada no acordo. A liquidação levada a efeito pela autoridade judicial, nos termos do artigo 879 da CLT, será feita por simples cálculos em que deverão constar, mês a mês, o valor a cargo da empresa, o salário de contribuição e os valores devidos pelo trabalhador segurado, aplicando-se as alíquotas estabelecidas no artigo 20 da Lei nº 8.212/91.¹²⁴

Assim, o crédito fiscal executado de ofício na justiça do trabalho não encontra sua constituição através do lançamento, posto que o juiz, embora, ao liquidar a sentença ou homologar o acordo entre as partes, esteja atuando de forma aparentemente semelhante à da autoridade administrativa, aquele não faz as vezes deste, posto que a competência para lançar é unicamente do agente do fisco. O crédito, deste modo, se constitui pela própria decisão que condena ou homologa.

Data venia aos defensores desse entendimento, inclusive ao Supremo Tribunal Federal, mas este posicionamento não se demonstra o mais adequado ante a imprescindibilidade do lançamento para a constituição do crédito tributário bem como sua inscrição em dívida ativa, que conferem ao crédito, respectivamente, exigibilidade e exequibilidade, como será exposto a seguir.

4.2 DA (IM)POSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SEM O LANÇAMENTO

Em artigo que trata sobre as manifestações que podem conduzir à constituição do crédito tributário, Renato Lopes Becho¹²⁵ apresenta situações nas quais restaria dispensada a atuação do agente administrativo estatal. O autor acredita que, nos dias de hoje, seria inconcebível aceitar o lançamento como única forma de constituição do crédito tributário. Em outras palavras, entende o lançamento como ato de competência privativa da autoridade designada no art. 142, entretanto, não

¹²⁴ MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 69.

¹²⁵ BECHO, Renato Lopes. As formas de Constituição do Crédito Tributário e seus efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 231, p. 93-100, dez. 2014, p. 93-95.

atribui ao lançamento a exclusividade para promover o acerto do tributo, que também poderá ser feito pelo sujeito passivo, pelo tempo e pelo juiz trabalhista, nestes termos:

Por isso, acreditamos que uma boa leitura para o tratamento dada à constituição do crédito tributário pode indicar apenas a superação das expressões absolutas (tal como “privativamente”) constantes do art. 142 do CTN. Teremos uma compreensão mais factível do ocorrido se identificarmos que: (i) quando a constituição do crédito couber a uma autoridade administrativa, será chamada de *lançamento*; (ii) quando ela couber ao sujeito passivo, receberá o rótulo de *declaração*; e (iii) o juiz poderá constituir o crédito tributário quando sua *sentença* puder ser executada.¹²⁶

Para o referido autor, o tempo também constituirá o crédito tributário na hipótese da homologação tácita, com o transcurso do prazo decadencial para que a autoridade efetuasse o lançamento, previsto no § 4º do artigo 150 do CTN. Assim, para ele, “sempre que o tempo – que é uma referência, não uma entidade, um ser – atuar para impedir que os auditores fiscais revejam a declaração do contribuinte, terá sido ele, e não o servidor público, quem constituiu o crédito tributário”¹²⁷.

Mesmo parecer é defendido por Paulo Cesar Baria de Castilho¹²⁸, notadamente, ao sustentar ser um equívoco aceitar a constituição do crédito tributário restritivamente pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Para o autor, somente haverá a imprescindibilidade deste procedimento quando o crédito se materializar em título executivo extrajudicial, especificamente, na Certidão de Dívida Ativa.

Apoiado no magistério de Paulo de Barros Carvalho, Paulo Cesar Baria de Castilho¹²⁹ entende ser falsa a assertiva de que o lançamento é indispensável para a constituição do crédito tributário em todas as manifestações tributantes do Estado. Admite, assim, o nascimento e a extinção do crédito sem qualquer ingerência da máquina estatal. Em outras palavras, poderia existir crédito constituído sem a necessidade do lançamento previsto nos moldes do art. 142 do CTN.

Sob o enfoque da possível constituição do crédito tributário pelo juiz do trabalho, sustenta, ainda, o indigitado autor que, assentida a possibilidade de constituição do

¹²⁶ BECHO, Renato Lopes. As formas de Constituição do Crédito Tributário e seus efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 231, p. 93-100, dez. 2014, p. 99.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 98.

¹²⁸ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Crédito Tributário sem lançamento e execução de ofício da Contribuição Previdenciária pela Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 89, fev. 2003, p. 62-63.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 63.

crédito sem o lançamento, inexistente empecilho à sua execução. Nestes termos, o juiz não lançará, por ser função própria da autoridade fiscal. No entanto, constitui o crédito, sem o lançamento, através da sentença proferida. A seu ver, o permissivo para tanto adviria da atribuição conferida pelo próprio texto constitucional do artigo 114, inciso VIII. Logo, a partir de uma interpretação teológica, aduz que a vontade do legislador ao utilizar a expressão “de ofício” na redação da referida norma, era a de que o crédito tributário fosse constituído, e prontamente executado, sem qualquer atuação da autoridade administrativa.¹³⁰

Com o devido respeito às opiniões anunciadas, considerações no seu tocante devem ser demonstradas, com o intuito de ver rechaçar as teses em comento, haja vista que à exceção do que ocorre no lançamento praticado pela autoridade administrativa, nos demais casos apontados, haverá ausência de autonomia para a constituição do crédito fiscal.

Inicialmente, no que concerne às declarações prestadas pelo sujeito passivo, de acordo com as fundamentações expendidas no tópico que tratou do autolancamento, verificou-se que a lei não atribuiu a esta operação realizada pelo contribuinte eficácia para a constituição do crédito tributário, tendo, tão somente o pagamento aspecto interessante ao mundo jurídico, este, sim, apto a extinguir o crédito tributário.

Em relação ao tempo, por si só, este não interfere, de maneira alguma, no mundo jurídico, a não ser que a lei o revista de efeito jurídico. *In casu*, não é o tempo que constitui o crédito, mas o transcurso do prazo decadencial, em nome do princípio da segurança jurídica, posto que o contribuinte não poderia ficar à mercê da atuação do Fisco sem um marco temporal que limitasse o seu exercício. Veja-se que o dispositivo é expresso no sentido de atribuir efeito jurídico a este fato da vida. O mesmo não ocorre nas declarações entregues à Administração fazendária pelo sujeito passivo, muito menos pela sentença trabalhista, como será observado em momento posterior.

¹³⁰ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Crédito Tributário Sem Lançamento e Execução de Ofício da Contribuição Previdenciária Pela Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n. 89, fev, p. 58-70, 2003, p. 64.

Hugo de Brito Machado¹³¹ é firme no sentido de inadmitir a possibilidade de obrigação tributária cuja constituição do crédito não decorra do lançamento. Entende a relação tributária como uma relação jurídica obrigacional *ex lege*, porquanto, trata-se de obrigação não resultante da escolha de sujeição, em face da imposição da vontade do Estado. É ainda, indisponível. Por isto, o caráter obrigatório e vinculado da atuação do agente do Fisco. Em assim sendo, a própria lei, no artigo 142 do CTN, determinou ao sujeito ativo do liame obrigacional, o credor do tributo, a obediência ao lançamento. Desta forma, determina o valor devido e constitui o crédito fiscal.

Nesse sentido, é também o pensamento de Roque Antonio Carrazza¹³², ao entender a obrigatoriedade do lançamento, sobretudo por sua natureza de ato vinculado, ademais da função de envolver o crédito tributário de certeza e liquidez, atendendo ao postulado normativo que estabeleceu a observância do preceito tributário formal. Isto posto, o festejado jurista, apoiado nos ensinamentos de Domingos Pereira de Sousa, sustenta que:

[...] ninguém pode ser compelido a pagar tributos que não tenham sido criados, lançados e cobrados com base em lei, editada em sintonia com a Constituição. Esta é uma garantia fundamental do contribuinte, expressa no célebre aforismo *nullum vectigal sine lege*, que se concretiza no direito individual de não suportar tributos ilegais.¹³³

À vista disso, percebe-se que a determinação legal que prevê o respeito ao procedimento previsto no art. 142 do CTN, constitui garantia fundamental do contribuinte, em oposição ao desiderato arrecadatório do Estado tendente a violar seus direitos. Nada mais é do que uma questão lógica. Ora, o Estado, por meio do legislativo, estabelece as “regras do jogo”, instituindo tributos e determinando a forma como a Administração deverá atuar para exigir o cumprimento dos seus créditos. Uma vez que se tem a desvirtuação ou a não observância da forma preconizada na lei, permeia-se o sistema de inseguranças e incertezas em relação ao modo de apuração do *quantum* devido.

Ressalte-se que o procedimento ora debatido, a despeito de que se alegue se tratar de positivismo exacerbado, não decorre dos fatos sociais. Verdade seja dita, tem

¹³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de tributo sem lançamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 90, mar. 2003, p. 58-60.

¹³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto Sobre a Renda**. 3. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 468.

¹³³ *Ibidem*, p. 38.

sua criação pela lei. É resultado da força do Estado e do seu poder de tributar que, ao instituir o procedimento, que deve ser observado pelos seus prepostos na cobrança dos créditos tributários, permeabiliza o sistema de segurança, encontrando o equilíbrio (ou, pelo menos, reduzindo o desequilíbrio) entre o seu poder e os direitos e garantias individuais de seus administrados.

No que tange à execução de ofício das contribuições previdenciárias sem o lançamento, em decorrência da suposta constituição do crédito tributário pela justiça do trabalho, ante a inclusão operada pela Emenda Constitucional nº 20/98, ela não se justifica. Percebe-se que sua finalidade é meramente arrecadatória.

A obrigação tributária que, porventura, venha a ser reconhecida no bojo de uma lide trabalhista em nada se diferencia daquela que é percebida quando da fiscalização realizada pela autoridade administrativa. Não há fundamento que enseje a distinção procedimental em situações de idêntica natureza jurídica. Ambas as obrigações deverão prestar respeito ao lançamento para a perfilação do crédito tributário.

Desse modo, somente após o lançamento, torna-se possível a exigibilidade do crédito pelo Estado. A natureza deste ato privativo da autoridade administrativa, ressalte-se, vinculado e obrigatório, é o que confere efeito jurídico de exigibilidade do montante devido. Sua característica substancial em transformar o crédito em linguagem jurídica adequada é decorrência da própria lógica constitucional, mormente a competência funcional outorgada ao Poder Executivo e a obediência ao princípio do devido legal no campo administrativo, concretizado pelo contraditório e a ampla defesa.

Ao tratarem da relevância do lançamento sob a ótica da repartição funcional de competência na sistemática jurídico-tributária prevista na Magna Carta, Alexandre Macedo Tavares e Marcus Vinícius Mendes Mugnaini, afirmam:

Como se pode perceber, o trato do lançamento fiscal foi reservado ao exclusivo talante de lei complementar (competência *ratione materiae*). Rege-se, no Brasil, pelas disposições do Código Tributário Nacional, especialmente pelos artigos 142 e seguintes, o que denota a natureza jurídica *sui generis* desse diploma: é o CTN (Lei nº 5.172/66), à luz do art. 146, III, da CRFB/88, uma lei formalmente ordinária e materialmente complementar;¹³⁴

¹³⁴ TAVARES, Alexandre Macedo; MUGNAINI, Marcus Vinícius Mendes. As improbidades da execução *ex officio* de contribuições à seguridade social emergentes de decisões da Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 84, set. 2002, p. 36.

[...]

Diz-se isso, face sua proeminência perante o Sistema Tributário Nacional, o lançamento tributário não pode ser reduzido à condição de singelo ornamento jurídico ou de mero elemento coadjuvante do executivo fiscal, *a contrario sensu*, é a 'razão de ser', a 'causa determinante' da liquidez e certeza do crédito tributário.¹³⁵

Resta, portanto, de acordo com o ordenamento jurídico vigente, mormente o complexo sistêmico do Código Tributário Nacional, tecnicamente impossível conceber a possibilidade de constituição do crédito tributário sem o lançamento praticado pela autoridade competente nos termos do artigo 142 do CTN.

4.3 DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EC N° 20/98

Não é nenhuma novidade que toda inovação introduzida na ordem jurídica, seja através de criação, alteração ou exclusão de uma norma, provoca dúvidas e debates entre juristas e aplicadores do direito, muitas vezes, pela imprecisão técnica do legislador na criação de novas regras o que, costumeiramente, acaba por exigir dos operadores do direito um labor hercúleo na compatibilização ou no afastamento das normas inseridas no ordenamento.

Nesse aspecto, várias foram as discussões e argumentos sobre a constitucionalidade da norma inserida no então § 3º do artigo 114 do texto maior, a partir da Emenda Constitucional n° 20, que passarão a ser doravante analisadas.

4.3.1 Violação ao princípio da separação dos poderes

Como é sabido, a concepção atual de Estado tem seu nascimento da vontade do povo que, em prol de um bem comum, pactua entre si a entrega de parcelas da sua liberdade, vontade e virtudes, para que sejam administrados por este ente maior. "A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a

¹³⁵ TAVARES, Alexandre Macedo; MUGNAINI, Marcus Vinícius Mendes. As improbidades da execução *ex officio* de contribuições à seguridade social emergentes de decisões da Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 84, set. 2002, p. 38.

estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil”¹³⁶.

O Estado, como detentor do poder de criar as leis, executá-las e julgar, é visto como uma entidade única. Entretanto, a partir da ideia de Montesquieu, registrada na sua celebrada obra *O espírito das leis*, a concepção hodierna é de que tais poderes não deveriam estar concentrados nas mãos de um só, sob pena de haver o retorno indesejado ao Estado Absolutista e de insegurança. Tem-se, assim, a concepção da tripartição dos poderes em três órgãos distintos: o Legislativo, competente para legislar, em outras palavras, criar as leis; o Executivo, incumbido da execução das leis; e, por último, o Judiciário, competente para julgar as leis criadas pelo Legislativo, dizer o direito.

Entre os poderes, deverá, ainda, existir independência e harmonia uns com os outros. É o que se convencionou chamar de “sistema de freios e contrapesos”. Prefere-se, inclusive, expressá-los como funções, uma vez que o poder é um só. Deste modo, a estas funções correspondem atribuições típicas e atípicas. As primeiras são as que representam o escopo originário a ser exercido pelo órgão. Já as atípicas são um misto entre as atribuições que em sua gênese não seriam de competência primitiva do órgão que irá desempenhá-las. Neste sentido, imperioso o resguardo da separação de poderes (ou, melhor dito, de funções), na medida em que o “fracionamento” do poder entre o Legislativo, Executivo e Judiciário salvaguarda os direitos dos contribuintes face ao poder supremo e ao arbítrio estatal. Deste modo, o desvirtuamento das atribuições de competência outorgadas originariamente pela Constituição revelará afronta ao princípio da separação de poderes.

Afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao traçar a competência deferida constitucionalmente a cada órgão:

Assim, a função legislativa é formadora do Direito pós-constitucional. A administração, executora. Ao Executivo cabe aplicar, executar o Direito posto. O Executivo é servo da lei, subalterna é a função administrativa. Não está acima da lei. É instrumento de sua realização sob a vigilância do Judiciário, que lhe fiscaliza o grau de

¹³⁶COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 34.

fidelidade ao Direito legislado, em defesa da ordem jurídica e dos cidadãos jurisdicionados.¹³⁷

Nesse tocante, sustenta-se que a competência atribuída pela Emenda Constitucional nº 20/98, posteriormente mantida pela Emenda Constitucional nº 45/04, à Justiça do Trabalho para executar, de ofício, as contribuições previdenciárias violou o princípio em comento, visto que, sendo o lançamento de competência privativa da autoridade administrativa, não poderia ter sido alargada ao Judiciário.

É função do Executivo obedecer à lei, de ofício, a fim de perseguir o seu crédito fiscal, cabendo ao julgador o controle da legalidade dos atos praticados pela Administração. Neste particular, a confusão entre estas duas funções implica em uma concentração de atribuições a um só Poder, tendente a velar o equilíbrio proposto pela teoria montesquina estabelecida na Carta Magna. É o que também observa Eduardo Fortunato Bim:

Aqueles que atribuem pouca importância à separação de poderes não percebem que iniciam um curto caminho para a ditadura (v.g., James Madison, Friedrich Müller), ao consentir que o Judiciário exerça simultaneamente as funções judicantes e administrativas.¹³⁸

Sobre esse desarranjo de funções, assevera, ainda, Eduardo Fortunato Bim, abalizado por Canotilho:

Na correta lição de Canotilho, “a nenhum órgão podem ser atribuídas funções das quais resulte o esvaziamento das funções materiais especialmente atribuídas a outro”. Admitir a execução de ofício das contribuições previdenciárias, levaria a inutilização das funções à Justiça, em especial à “Advocacia Pública”.¹³⁹

Diante do comentário indicado, torna-se fácil perceber o temor ao retrocesso sociodemocrático que a indevida confusão de funções em um só órgão pode gerar. Ora, conceber a possibilidade de o juiz trabalhista julgar e, desde logo, constituir o crédito tributário e executá-lo é pôr em cheque o princípio da imparcialidade do judiciário, característica inerente à concepção de jurisdição, além de torná-lo um mero fiscalizador e arrecadador de tributos para a administração.

¹³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.36-37.

¹³⁸ BIM, Eduardo Fortunato. Inconstitucionalidade da Execução das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho: EC nº 20/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 89, 2003, p. 26.

¹³⁹ *Ibidem*, p. 27, citando J. J. Gomes Canotilho. Direito Constitucional, 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 691.

Notadamente, a jurisdição é una, sendo repartida em competências pela legislação, em razão da matéria, ou por organização do próprio Judiciário. Desta maneira, não se discorda aqui da competência atribuída à justiça laboral para proceder à execução das contribuições previdenciárias, até porque, em se tratando de competência atribuída inicialmente às varas estaduais da fazenda pública e, posteriormente, deslocada para a Justiça Federal, nada obsta que o legislador a desloque, neste ponto específico, para a Justiça do Trabalho. O que não se aceita é a interpretação dada ao texto legal que objetiva a execução do crédito tributário sem que este tenha sido antes constituído pelo lançamento, através do procedimento legal definido no art. 142 do CTN e sem a inscrição em dívida ativa, haja vista a necessidade de observância do rito legal para que o débito possa ser exequível.

No que tange ao princípio da imparcialidade, sua obediência representa garantia fundamental do jurisdicionado, valor fundamental corolário do Estado Democrático de Direito. Quando do pacto social, os indivíduos abdicaram da autotutela e da utilização da força privada, onde o mais forte oprimia os mais fracos e não havia nada além do caos e da opressão, em prol da formação de um Estado detentor do poder de fazer a guerra e a paz, em troca da garantia da defesa dos direitos fundamentais e da proteção à liberdade e à propriedade, tutelados pelo Estado.

Justamente em razão da imparcialidade e da independência que deve pautar a atividade judicante, a Constituição atribuiu, no seu artigo 95, garantias fundamentais ao magistrado no exercício de sua competência, a fim de que interesses pertinentes aos outros Poderes não afetem a sua atuação, assegurando aos administrados um processo parcial e justo.

Como já ventilado no tópico anterior, mormente o artigo 43 da Lei nº 8.212/91, há imposição da execução das contribuições previdenciárias, inclusive, sob pena de responsabilidade. Ora, ainda que o magistrado entendesse pela não aplicação da norma, a interpretação do aludido dispositivo com o que fora previsto pela EC nº 20/98 denota uma total falta de independência do julgador no exercício da sua função, tornando-o automaticamente arrecadador de tributo. Revela, deste modo, forte tendência a um julgamento parcial e inquisitorial, fazendo o juiz da especializada perseguir o crédito fazendário, atividade originariamente de responsabilidade da Administração.

Desse modo, resta evidente a forma egoísta da Administração ao tornar a justiça laboral refém do desiderato arrecadatário do Poder Executivo. Neste sentido são os comentários de Manoel Antônio Teixeira Filho, ao afirmar:

Sob o aspecto político, não podemos deixar de dizer que a Emenda Constitucional n. 20/98, queiramos ou não, acabou por transformar a Justiça do Trabalho em órgão arrecadador de contribuições previdenciárias; e os seus juízes, em agentes do Executivo – o que é algo preocupante, sob a perspectiva da clássica tripartição dos Poderes da República e da autonomia que a própria Constituição Federal assegura a cada um deles (art. 2º).¹⁴⁰

Em homenagem ao debate e a sua importância para o aprendizado e a compreensão, para além de demonstrar a perfeição dos fundamentos ora delineados, impende apontar argumentações em sentido oposto.

Sustentando a posição de que a norma introduzida pela EC nº 20/98 não violou a separação de poderes, Paulo Cesar Baria de Castilho infere que “a expressão *execução de ofício* deve ser entendida como a obrigação funcional do juiz de dar andamento à execução mesmo sem o lançamento [...] e não de ser o exequente”¹⁴¹.

Mesmo parecer é o de Sergio Pinto Martins, ao afirmar que o texto constitucional deve ser interpretado de acordo com o princípio da unidade da Constituição e da máxima efetividade das normas constitucionais. O juiz, então, apenas impulsionaria de ofício o processo, não se tornando, por conta disto, executor de tributo, muito menos parte no processo. Ademais, exemplifica que situações como esta já existem no ordenamento vigente, como é o caso do reclamante que pleiteia em juízo através do *jus postulandi*, ou seja, sem a assistência de advogado.

Data vênia, discorda-se desses enunciados. Primeiramente porque, na prática, o que ocorre não é a impulsão pelo magistrado a fim de dar início à fase executória. Em realidade, o que se vê é a prática de atos verdadeiramente executórios, leia-se expropriatórios, como, por exemplo, a determinação do bloqueio de contas do executado via *Bacenjud*. Trata-se de diferenciação conceitual meramente semântica, com reflexos que demonstram, deveras, confusão entre a função que deve ser realizada pela Administração e a de julgar. Ademais, as normas celetistas que

¹⁴⁰ TEIXEIRA FILHO, Manoel Antonio. **Execução no Processo do Trabalho**. 11. ed. São Paulo: LTr, 2013, p. 542.

¹⁴¹ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Crédito Tributário Sem Lançamento e Execução de Ofício da Contribuição Previdenciária Pela Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 89, fev. 2003, p. 69.

permitem o impulso oficial na Justiça do Trabalho assim o fazem em razão da condição de hipossuficiência do trabalhador, como ocorre no exemplo supra. Mesmo critério diferenciador não se verifica na relação entre Administração e administrado: pelo contrário. O elo mais fraco será sempre o contribuinte, em oposição ao aparelhamento do Estado e seus privilégios.

4.3.2 Violação ao princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa

Prescreve o inciso LIV, do artigo 5º da Constituição Federal que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”¹⁴². Ato contínuo, estabelece, no inciso seguinte, que, “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”¹⁴³.

Robert Alexy, ao tratar sobre os princípios, assevera que se tratam de “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fácticas existentes”¹⁴⁴. Eles devem permear todo o sistema jurídico. São verdadeiros mandamentos de melhoramento que devem estar presentes em todo o universo jurídico, não estando, portanto, limitados ao plano fático. É justamente por isto que, diferentemente do que ocorre no enfrentamento entre duas regras antagônicas, onde uma, obrigatoriamente, será expurgada da ordem jurídica pela outra, o mesmo não ocorre com os princípios. Estes, por estarem em rota de colisão, seu enfrentamento não implica na exclusão do sistema, mas em um exercício de ponderação que poderá importar na aplicação, para mais ou para menos, de um em face do outro, diante do caso concreto. O fato é que sempre estarão vivos no complexo normativo, pois indicam os valores jurídicos que orientam aquele sistema jurídico.¹⁴⁵

Como visto no primeiro capítulo deste trabalho, a relação jurídica obrigacional entre o particular administrado e o Estado, que impõe ao primeiro pagamento de tributo ao

¹⁴² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988, Art. 5º, LIV.

¹⁴³ *Ibidem*, Art. 5º, LV.

¹⁴⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 90.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 91-102.

segundo, tem como seu fundamento a Lei. Não decorre, portanto, da vontade das partes em haverem esse vínculo jurídico. O texto constitucional, fonte maior de todo o poder estatal e conferido pelo próprio povo, determina as formas de como o Estado poderá instituir, fiscalizar e cobrar os seus tributos, entretanto, impõe, também, limites ao seu poder de tributar e os meios procedimentais e processuais que deverá obedecer ao exigir os créditos que lhe sejam devidos.

Não há dúvidas de que o direito penal e o direito tributário são os ramos do direito nos quais resta patente o poder do Estado face aos particulares. O primeiro, retira a liberdade, enquanto o segundo, limita a propriedade e exige o pagamento em pecúnia. É precisamente por esta característica de ingerência na vida do cidadão que, para que a balança não desequilibre ao ponto de resultar em um Estado absoluto e opressor, o porque de tais garantias, verdadeiros princípios norteadores do sistema, mormente o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa devem estar sempre presentes na atuação da Administração.

Nestes termos, quando o artigo 146, III, b, da Constituição Federal estabelece a lei complementar para instituir norma, em se tratando de matéria tributária, obrigação tributária, lançamento, crédito etc., significa dizer que será ela que deverá além de conceber conceitos gerais sobre a matéria, deliberar sobre o procedimento que a Administração deverá observar para a cobrança de seus créditos, em nome do princípio da legalidade, orientando-se de acordo com o princípio do devido legal, do contraditório e da ampla defesa, em prol da segurança jurídica.

Nesse interregno, estabeleceu o Código Tributário Nacional que a constituição do crédito tributário se dê através do lançamento, previsto no seu artigo 142. Destarte, como visto, o tributo só pode ser exigido pela Administração após constituído pela autoridade administrativa indicada no referido dispositivo, oportunizando, ademais, o momento de defesa do contribuinte, em homenagem aos princípios supra indicados, sob pena de serem violadas garantias fundamentais do cidadão. Assim, após a constituição do crédito e ultrapassado o prazo de defesa administrativa, não havendo pagamento pelo sujeito passivo, inscreve-se o crédito em Dívida Ativa, tornando o crédito exequível perante o judiciário.

Ao examinar o tema em questão, mormente o processo administrativo, brilhante é a exposição do renomado professor James Marins, veja-se:

As garantias individuais elementares do Processo Administrativo Tributário devem ser observadas no âmbito do processo fiscal da União, Estados, Distrito federal e Municípios, uma vez que representam as implicações jurídicas mais diretas das cláusulas constitucionais expressas do devido processo legal, em seu sentido processual, especialmente quanto ao direito à autoridade administrativa competente, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

Como o *direito ao processo* corresponde ao *direito a uma estrutura lógica de garantias*, seus princípios, no regime constitucional brasileiro, exprimem uma amálgama de garantias individuais de raiz constitucional. É por essa razão que o *processo contemporâneo* mais que representar um mero *cedere pro*, ou *procedere*, se afigura como justaposição orgânica e coerente de princípios garantidores do *procedural due process*.¹⁴⁶

Restou demonstrado no capítulo anterior que as contribuições previdenciárias são espécies de tributo. Destarte, diante sua natureza jurídica, submetem-se ao regime tributário comum aplicado aos tributos em geral. Por consequência lógica, deve concordância para com o sistema tributário que é regido pelo Código Tributário Nacional, em obediência à norma constitucional do art. 146, III, b, além dos princípios constitucionais referidos.

Logo, o argumento que defende a execução de ofício das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho, mormente a constituição do crédito tributário pelo judiciário como efeito anexo da sentença, malferir a Carta Constitucional. Ademais de violar a separação de poderes, como destacado alhures, e desrespeitar garantias individuais do cidadão, afronta, ainda, toda a lógica do sistema tributário nacional estabelecido na Constituição Federal.

Como bem assevera Sacha Calmon Navarro Coêlho que, ao discorrer sobre a proximidade do direito tributário com o direito penal, esclarece que “não foi a *tipicidade* que o fez próximo do Direito Penal, como decorrência ou epifenômeno da legalidade [...], mas o poder de apenar e tributar atribuídos ao Estado (*jus puniendi* e *jus tributandi*).”¹⁴⁷

Nessa lógica, o procedimento estipulado pelo CTN para que o Fisco possa perseguir os tributos que lhe são devidos, em consonância com o princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, emanados do Texto Constitucional,

¹⁴⁶ MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro**: administrativo e judicial. atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 185.

¹⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 358.

demonstram-se como garantia fundamental do cidadão em oposição à sede arrecadatória do Estado. Ao mesmo tempo, representa segurança para a Administração no controle de suas Finanças e de seus créditos.

Merece ser evidenciada a rica compreensão de James Marins acerca do princípio do contraditório, *in verbis*:

O crédito fiscal do Estado cristalizado no ato de lançamento e notificado ao contribuinte exprime pretensão do ente tributante sobre o patrimônio do cidadão. Pretensão de tal natureza, por submeter-se à cláusula constitucional segundo a qual ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV), somente será válida quando obedecer às garantias materiais e processuais dos contribuintes (*substantive due process e procedural due process*).¹⁴⁸

Em tese oposta, Paulo Cesar Baria de Castilho sustenta¹⁴⁹ que a norma constitucional introduzida pela EC nº 20/98 não fere os indigitados princípios posto que a cobrança da contribuição previdenciária nasceria através de um processo judicial onde tais princípios necessariamente seriam respeitados, inclusive com a possibilidade de realização de meios de prova que não são possíveis no processo administrativo fiscal, mormente a prova testemunhal e pericial. Deste modo, a exigência do tributo se justificaria pela determinação do juiz que manda o reclamando pagar verbas de natureza salarial ao trabalhador.

Com o devido respeito ao posicionamento do mencionado autor, a oportunização do processo administrativo *in voga* não se traduz pela mera possibilidade de apresentar prova em contrário. Ademais dos aspectos funcionais e formais que revestem o lançamento, no efeito prático, a impugnação administrativa envolve outros contornos além da simples produção de prova em contrário. Notadamente, no processo administrativo, questões outras podem ser discutidas, diversamente do que ocorre na lide trabalhista restrita às matérias pertinentes à relação laboral. De fato, muitas são as discussões das verbas que incidem ou não no salário de contribuição, por conseguinte, afetando diretamente, também, a folha de salários. A controvérsia em relação à dita incidência interfere, sobremaneira, na base de cálculo do tributo,

¹⁴⁸ MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro**: administrativo e judicial. atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 186.

¹⁴⁹ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Crédito Tributário sem lançamento e execução de ofício da contribuição previdenciária pela Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 89, fev. 2003, p. 67.

podendo ser contestada de forma ampla no processo fiscal. O mesmo não ocorre no processo judicial trabalhista.

Nesse contexto, afirma James Marins que, no processo administrativo fiscal, “a ampla defesa [...] biparte-se no *direito à cognição formal e material ampla* (que corresponde ao princípio da ampla competência decisória) [...]”¹⁵⁰. Portanto, tendo em vista a natureza *sui generis* da obrigação tributária, o direito fundamental do contribuinte à impugnação administrativa como decorrência lógica do princípio do devido processo legal aliado ao contraditório e à ampla defesa, é sustentáculo crucial da segurança jurídica assegurando que o cidadão não será constrangido a pagar tributo cobrado arbitrariamente pelo Estado¹⁵¹.

4.4 POR UMA INTERPRETAÇÃO DO ART. 114, VIII, DA CF, DE ACORDO COM O PRINCÍPIO DA CONFORMIDADE FUNCIONAL DA CONSTITUIÇÃO

Segundo Dirley da Cunha Júnior¹⁵², o princípio da conformidade funcional tem por objetivo a manutenção da organização funcional da Constituição. É o próprio texto Constitucional que estabelece, organicamente, as funções típicas e atípicas e as reparte entre os poderes, atribuindo-lhes funções e deveres a fim de manter o equilíbrio entre as funções desempenhadas por cada poder do Estado, de modo que nem mesmo o constituinte derivado poderá alterar, como ocorre, por exemplo, na cláusula pétrea da separação dos poderes (art. 60, § 4º III, CF). Neste sentido, afirma o eminente professor que “a preservação desse esquema de organização funcional é crucial à própria ideia de Estado democrático de Direito”¹⁵³.

Em assim sendo, o princípio assinalado atua como forma de obstar que o intérprete aplicador da Constituição intente contra o equilíbrio efetivado pela Carta Magna, notadamente pela usurpação de função ou atribuição alheia daquela que fora outorgada pelo texto Constitucional.

¹⁵⁰ MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro**: administrativo e judicial. atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 189.

¹⁵¹ *Ibidem*, p. 187.

¹⁵² CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2011, p. 224.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 224.

Com efeito, já fora indicado que os poderes, legislativo, executivo e judiciário, exercem funções típicas e atípicas, sendo as segundas indicadas expressamente pela norma constitucional. Notadamente sobre as funções alheias exercidas pelo judiciário, esclarecedora é a indicação de Paulo Bonavides, *verbis*:

Sua faculdade de impedir porém só se manifesta concretamente quando esse poder – o judiciário – frente às câmaras decide sobre inconstitucionalidade de atos do legislativo e frente ao ramo do poder executivo profere a ilegalidade de certas medidas administrativas.¹⁵⁴

Note-se que até mesmo o constituinte derivado deve respeito à organização de funções estabelecida pela *Lex Mater*, não podendo se utilizar da lei para alcançar objetivos mesquinhos e totalitários que visem a usurpação ou concentração de funções por um mesmo poder tendentes a abolir a separação de poderes.

Retomando a análise do artigo 114, inciso VIII, da Constituição Federal, malgrado a intenção do legislador – ressalte-se, puramente arrecadatária e mesquinha – tenha sido a de atribuir função à Justiça do Trabalho privativa da autoridade administrativa destacada no artigo 142 do CTN, mormente quando executa de ofício as contribuições previdenciárias e seus acréscimos legais decorrentes de sentenças que profere, o fato é que, conceber a possibilidade de o juiz do trabalho executar crédito que não foi constituído nos moldes da legislação tributária pela autoridade competente aponta violação ao texto constitucional.

Evidentemente, é fácil verificar que essas contribuições decorrem da relação empregatícia ou do trabalho realizado. No entanto, não é o pagamento deste título que faz nascer a obrigação tributária, como visto, mas sim o trabalho lícito efetivamente prestado pelo trabalhador.

Malgrado se possa dizer que o tributo em comento tem seu nascedouro na esfera laboral, este não se confunde com as parcelas devidas pela relação de trabalho, posto que são de naturezas distintas. Uma será devida ao reclamante e cobrada a partir da certificação de um direito no processo cognitivo comum trabalhista; a outra será devida à autarquia fiscal federal e cobrada nos próprios autos do processo de execução da lide trabalhista, quando o tributo *in casu* decorrer das sentenças proferidas pela justiça laboral.

¹⁵⁴ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 152.

Em compreensão aparentemente semelhante, José Augusto Rodrigues Pinto entende que:

A matéria, como se vê, é e *continua sendo tributária*, e o título constitutivo da obrigação de pagar quantia certa, originada do levantamento fiscal do órgão da previdência e pela inscrição na dívida ativa da União, por sua administração autárquica, sempre foi extrajudicial. Por isso mesmo, a competência para cobra-la judicialmente era da Justiça Comum estadual, que a efetivava através meio de varas especializadas da Fazenda Pública, até passar para a recriada Justiça Federal, em 1966, por se tratar de dissídio de interesse da autarquia federal, que nele figura como credora.¹⁵⁵

E conclui a respeito do novo texto trazido pela Emenda Constitucional nº 20/98:

A partir da alteração constitucional, a matéria concernente às contribuições de previdência social passou a ser trabalhista, por *definição normativa*, quando decorrer de imposição a empregador em sentença proferida em dissídio individual do trabalho. Obviamente, continuou sendo *matéria fiscal, por definição jurídica*, quando decorrer de inscrição de débito fiscal na dívida pública.¹⁵⁶

Data máxima venia, o desfecho do ilustre professor não parece dos mais acertados. O fato de o crédito poder ser executado na Justiça do Trabalho, nas hipóteses trazidas pela norma constitucional, não significa dizer que sua natureza deixou de ser tributária. A obrigação ainda é tributária, deriva de uma hipótese de incidência nos moldes da regra matriz tributária, continua sendo devida à União, com a mesma sujeição passiva. Seria mais apropriado asseverar que a sentença trabalhista reconhece, anuncia a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, mas não é ela que constitui o crédito tributário. Nem poderia, pois não tem aptidão para tanto. Destarte, deveria possibilitar, em verdade, uma atuação estatal mais efetiva, de modo que em não tendo sido possível a fiscalização anterior realizada pela autoridade administrativa, uma vez sendo levado o dissídio individual à justiça do trabalho, constatada a incidência de verbas sujeitas a contribuição previdenciária, deveria o magistrado informar à autoridade administrativa, a fim de que, após o lançamento e a inscrição em Dívida Ativa, pudesse o crédito ser executado na justiça do trabalho.

Trata-se de consequência lógica. Como trazido alhures, uma vez constatada ser devida no processo do trabalho, isto confirma a certeza da obrigação devida. O que

¹⁵⁵ PINTO, José Augusto Rodrigues. **Execução trabalhista**: estática, dinâmica, prática. 11. ed. São Paulo: LTr, 2006, p. 371.

¹⁵⁶ *Ibidem*.

é muito diferente da cobrança do crédito. Como visto inicialmente, a obrigação tributária nasce com a simples ocorrência da hipótese prevista na regra matriz e, embora o juiz, na sentença condenatória proferida na justiça do trabalho ou no acordo homologado, ateste a existência da obrigação tributária, não haverá por si só a constituição do crédito, devendo ser obedecido o procedimento definido pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 142, já que somente ele confere exigibilidade ao tributo.

Destarte, entende-se que a sentença trabalhista reconhece a obrigação tributária, mas não tem força para constituir o crédito. Se não há crédito constituído, não há o que se executar. A obrigação tributária, diferente do que ocorre no direito privado, por exemplo, não é suficiente em si mesma. Exige-se, axiomáticamente, a atuação da autoridade fiscal. Vez que o exercício da atividade de lançar o tributo se traduz em função inexorável da Administração Pública, em outras palavras, do Poder Executivo, não pode, portanto, ser usurpada pelo judiciário sob pena de violação da separação dos poderes. Ademais, transforma-se o processo trabalhista em processo inquisitorial, corrompe-se a imparcialidade do julgador, viola-se garantias individuais dos contribuintes, e reduz-se a especializada justiça trabalhista em arrecadador de tributo do Estado.

De mais a mais, é sabido que as normas se presumem constitucionais até que seja declarada a sua inconstitucionalidade. Defender a possibilidade de o juiz do trabalho constituir o crédito tributário e executá-lo, de ofício, representa patente inconstitucionalidade, além de incompatibilidade sistêmica com o arcabouço tributário definido pela própria Constituição Federal, notadamente quando atribui competência funcional à autoridade administrativa, nos termos da inteligência do art. 146, III, b, da *Lex Mater*.

Em nome da presunção supracitada, propõe-se que o artigo 114, VIII, da CF seja interpretado à luz do princípio da conformidade funcional da Constituição. A referida norma não deve ser analisada de forma isolada, ao contrário, tem que ser compreendida como parte de um todo, deste modo, vislumbrada de acordo com o sistema definido pela própria carta constitucional. Impõe-se o respeito, portanto, às repartições de funções por ela definida, não podendo o legislador constituinte derivado, amesquinhando-se do poder que lhe é conferido, tender a abolir ou

estremecer tais definições sob pena de conspirar contra o elemento basilar do Estado democrático de Direito.

À luz do que foi dito, impõe-se que a norma constitucional incluída pela Emenda Constitucional nº 20/98 e posteriormente mantida pela Emenda Constitucional nº 45/04, identificada no atual inciso VIII, do artigo 114, da Constituição, seja compreendida na forma de competência jurisdicional, ou seja, competente para exercer o julgamento e impulsionar o processo e desprovida, deste modo, de competência afeta ao Poder Executivo.

Em sendo assim verificada a obrigação de pagar tributo na Justiça do Trabalho, incumbe ao magistrado informar a autoridade administrativa competente a fim de que proceda o lançamento nos termos do artigo 142 do CTN, possibilitando ao contribuinte o pagamento voluntário e o devido processo legal administrativo para, tão somente após tornar o crédito exequível através da inscrição em Dívida Ativa ser executado pelo magistrado trabalhista.

5. CONCLUSÃO

A Constituição Federal, ao versar sobre o sistema tributário nacional, dispõe no seu artigo 146, III, b, caber à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, notadamente sobre obrigação, lançamento e crédito tributário.

O Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996, embora introduzido no ordenamento jurídico mediante lei ordinária e anterior à constituição vigente, foi recepcionado como lei complementar. De acordo com o aludido comando constitucional, é, portanto, a lei geral que norteia a aplicação do direito tributário no país.

Como visto, o referido código tratou de obrigação tributária e crédito de formas distintas. O primeiro surge com a ocorrência do fato gerador, já o segundo, constitui-se após o lançamento tributário realizado por ato da autoridade administrativa competente, nos moldes seu artigo 142, sendo, inclusive, vinculada e obrigatória a atividade da aludida autoridade em lançar o tributo. Logo, compreende-se que o crédito tributário somente pode ser exigido pela Administração em face do sujeito passivo após a regular constituição do crédito pelo lançamento.

Desse modo, uma vez efetuado o lançamento do crédito e notificado o sujeito passivo, nasce para o contribuinte o direito de impugná-lo mediante processo administrativo fiscal. Caso o sujeito passivo resulte vencido no processo administrativo ou não impugne o lançamento, constitui-se o crédito, passando a ser exigível seu pagamento. Em assim sendo, dá-se a inscrição do crédito em Dívida Ativa, tornando-se exequível perante o judiciário, através da Certidão de Dívida Ativa, Título executivo extrajudicial na forma do artigo 585, VI, do Código de Processo Civil.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, que incluiu o § 3º ao artigo 114 da Constituição Federal, mantido pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004, e realocado no atual inciso VIII do artigo 114 da Constituição Federal, a Justiça do Trabalho passou a ter competência para a execução, de ofício, das contribuições previdenciárias, estabelecidas no artigo 195, I, a, e II, da Carta Constitucional, bem como seus acréscimos legais, por consequência das sentenças que proferir.

Destarte, a Justiça do Trabalho passou a ter competência para cobrar, nos próprios autos do processo trabalhista, o pagamento do crédito tributário decorrente da exação do indigitado dispositivo constitucional.

No entanto, como visto, o tema introduzido a partir da Emenda Constitucional nº 20/98, não era inédito. Legislações anteriores já demonstravam o intuito estatal em haver seus créditos fiscais recolhidos no bojo do litígio processual, ultrapassada a fase de cognição. Todavia, o juiz trabalhista não tinha competência para executar o tributo, podendo, tão somente, informar a autarquia federal para que esta procedesse a execução perante a Justiça Federal, após a constituição do crédito tributário pelo lançamento e a inscrição em Dívida Ativa.

Depois da competência atribuída pela Emenda Constitucional nº 20/98, com amparo no vigente inciso VIII, do artigo 114 da Carta Magna, editado pela Emenda Constitucional nº 45/04, até o tempo presente, a Justiça do Trabalho tem praticado a execução do valor devido a título de contribuição previdenciária sem a constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa competente, na forma que determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Demonstrou-se que indigitada contribuição é espécie de tributo e que, portanto, aplica-se a ela, *in totum*, as regras gerais de direito tributário, mormente as considerações sobre obrigação, lançamento e crédito.

A *contrario sensu* do que alguns sustentam, de que a sentença trabalhista teria como efeito anexo o condão de constituir o crédito tributário, conclui-se ser impossível tal afirmação. Com efeito, diante da sistemática tributária orientada pela Constituição Federal e do regramento previsto no Código Tributário Nacional, não há como conceber a constituição do crédito fiscal senão através do lançamento realizado pela autoridade administrativa conforme indica o artigo 142 do CTN.

Como restou evidenciado no presente trabalho, defender a aplicação do artigo 114, VIII, da *Lex Mater* na forma que vem sendo interpretado, atualmente, na Justiça do Trabalho, malfere o princípio da separação dos poderes, do devido legal, do contraditório e da ampla defesa.

Viola-se a separação dos poderes, pois torna o juiz trabalhista mero arrecadador de tributos para a Administração. Ora, sua função não é de constituir crédito e executá-lo. Efetivamente, não foi esta a função outorgada pela Magna Carta ao Poder

Judiciário. Não pode o Estado, no seu interesse mesquinho arrecadatário, valer-se de artilhé que só transgride o escopo do judiciário, *in casu*, da especializada trabalhista.

No que tange aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, percebe-se que se tratam de garantias fundamentais do cidadão face ao Estado, a fim de que a Administração não se apodere da sua propriedade de forma arbitrária.

Desse modo, a impugnação administrativa do lançamento pelo contribuinte se revela como garantia fundamental, calcada nos referidos princípios e expressada nos incisos LIV e LV, do artigo 5º da Constituição Federal. Consoante se verificou, tal possibilidade não ocorre no âmbito do crédito tributário cobrado na Justiça do Trabalho.

Em assim sendo, propõe-se a aplicação do artigo 114, VIII, da Magna Carta, à luz do princípio da conformidade funcional da Constituição, de modo a respeitar a sua estrutura lógica funcional, ademais, observando as disposições estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

Nessa toada, a mencionada norma deve ser entendida como sendo possível a execução perante a justiça laboral, tão somente, após a constituição do crédito tributário, mediante lançamento realizado pela autoridade administrativa informada no artigo 142 do CTN.

Nos termos do que fora apreciado pelo presente estudo, conclui-se, em vista disto, ser impossível a execução de ofício das contribuições previdenciárias pelo juiz do trabalho, sem que antes tenha havido o lançamento na forma determinada pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BECHO, Renato Lopes. As formas de constituição do Crédito Tributário e seus efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: n. 231, p. 93-100, dez. 2014.
- BERGAMINI, Adolpho. Da inexistência de “autolançamento” no Direito Tributário Brasileiro: necessidade de lançamento de ofício à constituição do Crédito Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, IOB, v. 12, n. 68, p. 50-57, jul./ago. 2009.
- BIM, Eduardo Fortunato. Inconstitucionalidade da execução das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho: EC nº 20/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 89, 2003.
- BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 20**, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Brasília, DF, 16 dez. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 2 jun. 2015.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 45**, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Brasília, DF, 31 dez. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm>. Acesso em: 2 jun. 2015.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 26 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 2 jun. 2015.

BRASIL. **Lei nº 7.787**, de 30 de junho de 1989. Dispõe sobre alterações na legislação de custeio da Previdência Social e dá outras providências. Brasília, DF, 3 jul. 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7787.htm>.

BRASIL. **Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Publicada em 25 jul. 1991 e Republicada em 11 abr. 1996 e 14 ago. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>.

BRASIL. **Lei nº 8.620**, de 5 de janeiro de 1993. Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Publicada no DOU de 6 jun. 1993 Retificada em 12 jul. 1993 e em 2 ago. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8620.htm>.

BRASIL. **Lei nº 10.035**, de 25 de outubro de 2000. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, para estabelecer os procedimentos, no âmbito da Justiça do Trabalho, de execução das contribuições devidas à Previdência Social. Brasília, DF, 26 out. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10035.htm>.

BRASIL. **Lei nº 11.457**, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos ...; e dá outras providências. Brasília, DF, de 19.3.2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11457.htm>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 516.834**. Agravante: Indústria de Madeiras Guilherme Butzke Ltda. Agravado: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, DJ, 25 maio 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4945900&num_registro=200300479052&data=20090525&tipo=5&formato=HTML>. Acesso em: 17 out. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 168.035/SP**. Recorrente: Lúcio Salomone. Recorrido: Município de Guarujá. Relatora: Min. Eliana Calmon. 2. Turma. Brasília, DJ, 24 set. 2001. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=42037&num_registro=199800199560&data=20010924&formato=PDF> Acesso em: 1 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 793.564**. Agravante: Município de Lagoa Grande. Agravado: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DJ, 12 ago. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6836181>>. Acesso em: 16 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 556.664-1**. Recorrente: União. Recorrido: Novoquim Indústria Químicas Ltda. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ, 14 nov. 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 5 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 569.056-3**. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Recorrido: Darci da Silva Correa, Espólio de Maria Salomé Barros Vidal. Relator: Min. Menezes Direito. Brasília, DJ 11 de nov. de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=568701>>. Acesso em: 25 out. 2015.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Provimento n. 1**, de 20 de fevereiro de 1990. Disponível em: <http://aplicacao.tst.jus.br/dspace/bitstream/handle/1939/8177/1990_prov0001.pdf?sequence=1>. Acesso em: 19 out. 2015.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula n. 368, I. Inciso I alterado. Resolução n. 138**, de 10 nov. 2005. Disponível em: <http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_351_400.html#SUM-368>. Acesso em: 25 out. 2015.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula n. 368, II**. Resolução n. 181, de 2012. Disponível em: <http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_351_400.html#SUM-368>. Acesso em: 28 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 53**. Dje, 23 jun. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=53.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 25 out. 2015.

CAYMMI, Pedro. **Segurança jurídica e tipicidade tributária**. Salvador: JusPodivm, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto Sobre a Renda**. 3. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Crédito Tributário Sem Lançamento e Execução de Ofício da Contribuição Previdenciária Pela Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n. 89, fev, p. 58-70, 2003. p. 70.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 18. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CECHIN, José. A previdência social reavaliada – II. **Conjuntura Social**, Brasília, MPAS, ACS, v. 13, n. 1, jan./mar. 2002. p. 7-54.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2011.

DA MOTTA, José Carlos Lima. A competência da Justiça do Trabalho na execução das contribuições previdenciárias; aspectos polêmicos: o papel precursor da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (Artigo 114, § 3º, da Constituição Federal de 1998) e sua manutenção pela Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004 (Artigo 114, Inciso VIII, da Constituição Federal de 1988). **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 12, n. 72, mar./abr. p. 7-55, 2010.

GIGLIO, Wagner D. Execução das contribuições previdenciárias: Lei nº 10.035/2000. **Revista LTr**, São Paulo, v. 65, n. 6, p. 647-649, jun. 2001.

HARADA, Kiyoshi. Contribuição previdenciária: cobrança pela Justiça do Trabalho. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 12, n. 72, mar./abr. 2010

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LACOMBE, Américo Masset. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de Tributo Sem Lançamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 90, p. 56-61, mar. 2003.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. Atualizado com o CPC/15, Comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MARTINS, Sergio Pinto. **Execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MERÇON, Paulo Gustavo de Amarante. A Sentença Trabalhista e o Efeito Anexo Condenatório das Contribuições Previdenciárias. **Revista LTr**. São Paulo: n. 08, ago, p. 945-955, 2002.

MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Lamartino França de. A execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho em perspectiva eclética: o duplo fato gerador. **Revista LTr**. São Paulo, v. 77, n. 2, p. 211-219, fev. 2013.

PINTO, José Augusto Rodrigues. **Execução trabalhista**: estática, dinâmica, prática. 11. ed. São Paulo: LTr, 2006.

TAVARES, Alexandre Macedo; MUGNAINI, Marcus Vinícius Mendes. As improbidades da execução *ex officio* de contribuições à seguridade social emergentes de decisões da Justiça do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 84, p. 33-46, set. 2002.

TEIXEIRA FILHO, Manoel Antonio. **Execução no Processo do Trabalho**. 11. ed. São Paulo: LTr, 2013. p. 547.