

COMPLEXO DE ENSINO SUPERIOR DE SANTA CATARINA
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS DE FLORIANÓPOLIS - FCSF
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO 3ª EDIÇÃO

ALUNO: ANDRÉ FILIPE DE MOURA FERRO

E-MAIL: moura_ferro@hotmail.com

A DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECONHECIDAS PELA JUSTIÇA DO TRABALHO

*André Filipe de Moura Ferro **

Resumo: Partindo dos princípios e conceitos do Direito Tributário e da regra-matriz de incidência tributária, que tem os critérios material, temporal, espacial para definir quais atos jurídicos são passíveis de incorrer em obrigação tributária, percebe-se que a contribuição à seguridade social devida pelo trabalhador e por aquele que demanda seu trabalho ocorre com a prestação do serviço, realizando-se no tempo a cada mês de competência e vencendo no dia 20 (vinte) do mês seguinte a ocorrência da hipótese. Nessa esteira, o prazo de 5 (cinco) anos para decadência do direito do Fisco de exigir, lançando de ofício o crédito, inicia no dia seguinte desse vencimento.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Previdenciário. Justiça do Trabalho Contribuição previdenciária. Decadência.

1 INTRODUÇÃO

Nesse artigo são debatidos, antes de adentrar o tema em si, conceitos, princípios e apontamento do Direito Tributário imprescindíveis a sua elucidação.

No primeiro item é brevemente conceituado o Direito Tributário, tributo, suas espécies e explicitadas as classificações de tributos de Geraldo Ataliba e Luciano Amaro. Logo se discorre sobre as principais limitações do poder de tributar,

* Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Sociais de Santa Catarina e Advogado do Sindicato dos Trabalhadores do Serviço Público de São José, Santa Catarina.

desenvolvido teoricamente a regra matriz de incidência tributária e por fim, rapidamente estudados o crédito e o lançamento tributário.

Já no segundo é desenvolvido o posicionamento do Autor deste artigo sobre o tema, identificando cada critério da hipótese de incidência tributária da contribuição previdenciária sobre a realização de trabalho remunerado, tanto a contribuição do empregador quanto do empregado. Defende o Autor a hipótese que o fato gerador da contribuição é a prestação do serviço. O Autor faz a crítica dos outros posicionamentos, incluindo os da Secretaria da Receita Federal do Brasil, da Procuradoria Geral Federal e das câmaras do Tribunal Regional Federal da 12ª região.

2 APONTAMENTOS SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO

Esse item aborda vários temas primários do Direito Tributário, essenciais para a compreensão do objeto deste artigo. Conceitua-se o Direito Tributário como um sub-ramo do Direito Administrativo e cujo objeto é o “comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos” (2004, p 23). Nesse sentido o objeto é a obrigação tributária e não o tributo, em seu sentido de o dinheiro levado aos cofres públicos, porque, como afirmava o Professor Geraldo Ataliba, “O objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano” (2004, p 22).

O Direito Tributário estuda a hipótese e o comando da norma jurídica tributária, não fazendo parte desse, sua sanção, já que esta não compõe a obrigação tributária.

2.1 Conceitos de Tributo

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2005) o tributo é utilizado em seis significados distintos pela norma tributária, são eles: quantia de dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de

que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária; norma jurídica tributária e norma, fato e relação jurídica.

O conceito jurídico mais adequado para o termo, de acordo com Geraldo Ataliba (2004, p. 34) , é:

Obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).

Decompondo o conceito, determinando o significado jurídico de cada termo, denota-se que “obrigação” é vínculo transitório e econômico entre sujeito passivo obrigado e sujeito ativo beneficiado; “pecuniária” é o objeto da obrigação tributária, isto é, o dinheiro levado aos cofres públicos; “ex lege” é de acordo com a lei, não importando a vontade das partes; “que não se constitui em sanção de ato ilícito” por ser fato imponível devidamente qualificado e definido; “cujo sujeito é em princípio uma pessoa pública” é pessoa de direito público ou devidamente delegada e “cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei” é aquele explicitamente qualificado como sujeito que deve levar dinheiro aos cofres públicos.

Percebe-se, por este conceito, que tributo não é a única modalidade de obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos. De acordo com Geraldo Ataliba (2004, p. 36), existem também as modalidades de multa, obrigação convencional e indenização por dano. A primeira se diferencia de tributo porque a origem da obrigação é fato ilícito, a segunda é realizada com importância da vontade das partes e a última também tem como origem fato ilícito.

O Código Tributário Nacional conceitua também o tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Tal conceito recebe severas críticas da Doutrina. Entre muitos deles, Luciano Amaro (2007, 19) coloca como primeiro delas que “definir e classificar os institutos do direito é tarefa da doutrina”, uma crítica comum no meio acadêmico, que costuma adentrar como também tarefa da jurisprudência.

No entendimento do Autor desse artigo os institutos, sempre que possível, devem ser definidos e classificados pela lei, e os mais relevantes pela Constituição. Devem sê-lo primeiramente pela segurança jurídica, buscando garantir previsibilidade nas relações jurídicas e inclusive das decisões judiciais, já que haveria apenas uma definição, obviamente aberta a interpretações, que deveria ser seguida e teriam trâmites que dificultariam sua modificação, principalmente se inscrita na Constituição. O segundo, e o mais importante motivo, é por uma questão democrática, já que nem os doutrinadores ou os magistrados são eleitos em eleições livres e diretas e não precisam responder à esse por seus atos e entendimentos, respondem somente ao seu livre convencimento. Desta forma, são os legisladores, eleitos democraticamente em eleições livre e diretas os mais legítimos para estabelecerem estes conceitos e classificações por meio de lei e da Constituição.

2.2 Espécies tributárias e suas classificações

A Constituição Federal de 1988 apresenta, em seu Art. 145 como espécies tributárias que podem ser instituídas pelos entes públicos federados os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias. Além dessas existem as espécies tributárias do pedágio, empréstimo compulsório, contribuições sociais, econômicas, corporativas e contribuição para iluminação pública.

2.2.1 As espécies tributárias

O Imposto é espécie tributária cuja hipótese de incidência esta desvinculada de uma contraprestação estatal. Desta maneira, a hipótese de incidência é fato relativo ao contribuinte, como adquirir renda, ou ser proprietário de veículo automotor

Por sua vez, a taxa refere-se a espécie tributária a qual sua hipótese de incidência é prestação do Estado, em relação ao contribuinte, do regular poder de polícia ou de serviço público específico e divisível.

O Código Tributário Nacional conceitua como regular exercício do poder de polícia:

Art. 78 (...)atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

O contribuinte da taxa pelo regular poder de polícia não é, necessariamente o beneficiado por esta prática estatal, mas é aquele que a provoca. A contraprestação estatal pode se direcionar a toda coletividade, ao regular a correta aplicação de normas de segurança contra incêndios, por exemplo.

Os serviços públicos efetivamente utilizados pelo contribuinte ou colocados a sua disposição podem ser tributados por meio de taxa, desde que sejam específicos e divisíveis.

Específicos são os serviços públicos que “possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas” (CTN, Art. 79, II) e divisíveis “suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários” (Art. 78, III). Sobre o tema Amaro (2007 p. 34) indaga:

Os serviços gerais ou indivisíveis (como a gestão patrimonial do Estado, a defesa do território, a segurança pública etc.) são financiáveis com a receita de impostos e não com taxas de serviço, pois configuram atividades que o Estado desenvolve em atenção a coletividade, sem visar a este ou àquele indivíduo, sendo irrelevante saber se tais atividades são ou não específicas. Já no caso dos serviços que ensejam a cobrança de taxa, sua necessária divisibilidade pressupõe que o Estado o destaque ou especialize, segregando-os do conjunto de suas tarefas, para a eles vincular a cobrança de taxas. A partir do momento em que o Estado se aparelha para executar o serviço, está atendida a exigência de “especificação”. Se (específico embora) o serviço indivisível, descabe taxá-lo; se divisível, a taxa pode ser instituída.

As taxas não se confundem com o preço público ou tarifa. Esses são relações contratuais, isto é, voluntárias, de regime de Direito Privado e cujas obrigações são firmadas pelas partes, e não pela lei, por isto, não tributárias.

A Administração ou entidade pertencente à Administração Pública indireta de Direito Público, ao prestarem diretamente serviços públicos específicos e divisíveis não podem estabelecer uma obrigação de relação privada e não legal com seus usuários quanto à remuneração do serviço, por isto estes serviços devem ser custeados exclusivamente por taxa. Sobre o tema Amaro (2007 p. 45) declara:

(...) se o Estado tomar a seu cargo a execução de tarefas, a prestação pecuniária a ser cobrada do particular (que não propriamente “solicita”, mas “provoca” o serviço) há de ser legal (taxa) e não contratual (preço).

Os serviços públicos compulsórios, aqueles cuja hipótese de incidência tributária é a simples disposição do serviço ao contribuinte e, além disso, que são de interesse público que todos os utilizem, como os de coleta de lixo residencial e captação e tratamento de esgoto sanitário, só podem ser remunerados por taxa, já que a compulsoriedade é incompatível com a relação contratual do preço público ou tarifa.

A contribuições de melhoria é especie tributária cuja hipótese de incidência é uma atuação estatal de obra pública que provoque valorização imobiliária, cujo limite monetário é o valor da obra. Nesse sentido, a relação tributária é gerada como um reflexo eventual da obra pública, não como seu objetivo que deve ser o interesse público.

O pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público entra no ordenamento jurídico constitucional como uma exceção do poder do Estado de cobrar tributos que estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou bens. Sua hipótese de incidência é a utilização de bem público, no caso a via de tráfego, seja ela rodoviária ou não. Desta forma difere-se taxa de serviço público, já que sua hipótese de incidência não é prestação de um serviço pela Administração, mas a utilização de bem público e separa-se do imposto porque há contraprestação estatal.

O empréstimo compulsório é, de acordo com Luciano Amaro (2007 p. 50) “um ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, pois a arrecadação

acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada”. Esta espécie peculiar só pode ser instituída por lei complementar e sua arrecadação é vinculada a realização dos objetivos que a motivaram. A Constituição permite o uso desta espécie tributária somente “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” (Art. 148, I) e “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b"¹” (Art. 148, II).

As contribuições sociais econômicas e corporativas são espécies tributárias de exclusividade da União, com exceção das contribuições sociais aos regimes próprios de previdência dos outros entes federados.

Por sua vez, as contribuições sociais, destinadas a seguridade social serão tratadas no próximo capítulo.

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico “só podem destinar-se a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes” (2007, p. 54). Nessa esteira a contribuição para intervenção no domínio econômico se diferencia pela vinculação obrigatória de sua arrecadação.

As contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas são destacadas pela sua hipótese de incidência, que é o exercício de determinada atividade profissional ou econômica. Os resultados de sua aplicação são vinculados ao custeio das entidades representativas e fiscalizadores pertinentes a atividade objeto da incidência tributária.

A última espécie tributária tratada neste artigo de especialização é a contribuição de iluminação pública, competência dos Municípios e do Distrito Federal. Foi instituída em razão da impossibilidade da taxação do serviço, motivada por sua clara indivisibilidade, já que não é possível mensurar quanto cada contribuinte usufrui do serviço e tem como objetivo custear o serviço os serviços de iluminação pública.

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

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

Sua hipótese de incidência não é tratada pela Constituição e cada ente federado estabelece. O Município de Florianópolis, Santa Catarina, define como hipótese de incidência ser consumidor de energia elétrica (Lei Complementar Municipal 109/2002).

Desta forma, entendimento mais correto é que a contribuição para iluminação pública é hipótese especial de imposto com arrecadação vinculada.

2.2.2 Classificações dos Tributos

Neste Artigo são ressaltadas duas classificações relevantes, a de tributos vinculados e não vinculados e a classificação mais complexa de Luciano Amaro.

A classificação clássica, que tem como maior doutrinador Geraldo Ataliba, é a classificação entre tributos vinculados e não vinculados.

Esta classificação tem como base o nascimento da relação tributária, se ela é vinculada a uma contraprestação estatal ou não. Desta forma, o imposto é um tributo não vinculado por excelência e as taxas e contribuições são vinculadas, a distinção destas seria que a taxa possui uma atuação estatal direta e a contribuição indireta ao polo passivo da relação. Já as contribuições previdenciárias, aquelas devidas pelo segurado, seriam tributos vinculados, já aquelas devidas pela empresa, no conceito previdenciário, e pelo empregador doméstico, seriam tributos não vinculados.

Luciano Amaro (2007, p. 81) classifica os tributos em impostos; taxas; contribuições e empréstimo compulsório.

Para o autor o Imposto se distingue dos demais tributos por três características: instituídos mediante previsão legal de fato típico, não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo, não se afetam a determinado aparelhamento estatal, paraestatal ou privada de interesse público (2007, p. 81).

Já a classificação de taxas inclui as de serviço, de polícia, de utilização de via pública ou pedágio e de melhoria. Todas elas se agrupam pela ligação entre a

vontade individual e determinada atuação estatal, seja elas a fruição de forma divisível de serviço, exercício do poder de polícia, trafegar por via pública ou ter a propriedade valorizada por obra pública.

As contribuições são distinguidas por Luciano Amaro (2007, p. 84) pela “destinação a determinada atividade [...] reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização do interesse público”. Nessa classificação estão as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de custeio do regime próprio de previdência, de custeio de iluminação pública.

Os empréstimos compulsórios, para o doutrinador, são categoria de tributo restituível, não podendo, então, converter-se em receita. Amaro (2007, p. 86) coloca toda a dificuldade de estabelecer tal classificação já que é muito escassa sua regulamentação, mas repele a tentativa de assemelhar a outras espécies dependendo da hipótese de incidência escolhida pelo legislador ao empréstimo compulsório.

2.3 Limitações Constitucionais do Poder de Tributar

A Constituição Federal reserva uma seção específica para estabelecer os limites do poder de tributar, já ressaltando em seu primeiro parágrafo que não são exaustivas.

Estas hipóteses se separam, basicamente entre os princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias. Neste item são discutidos os principais princípios e imunidades ao estudo do Direito Tributário.

2.3.1 Princípios Tributários

O primeiro princípio é o da legalidade e tipicidade tributária. A Constituição Federal estabelece que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (Art. 150, I). Esses princípios retiram do poder discricionário da Administração a instituição de tributo, sua hipótese de incidência, seus sujeitos, sua

base de cálculo sua alíquotas e todos os aspectos da atividade tributária. Sobre o princípio da legalidade Luciano Amaro (2007, 112) afirma:

A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização da lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Já o princípio da tipicidade, profundamente ligado ao da legalidade, estabelece que os tributos devem ser previstos em lei de forma taxativa, vedada a interpretação extensiva e analogia.

A Constituição cria exceções ao princípio da legalidade tributária. Estas ocorrem quanto a fixação das alíquotas dos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguros, relativas a títulos e valores mobiliários. Mas as alterações das alíquotas devem ocorrer dentro das condições e limites da lei. Também excepciona do princípio em relação a redução ou restabelecimento da quantia estabelecida em lei, a alíquota contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

O princípio da irretroatividade da lei tributária, muito similar ao seu homônimo do Direito Penal, veda ao Fisco tributar fato ocorrido anteriormente ao início da vigência da lei que configurou o estado ou ação pretéritos como hipótese de incidência tributária.

A Constituição Federal proíbe “instituir ou aumentar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” em seu Art. 150, III, b e em sua alínea seguinte estabelece a regra de antecedência mínima de 90 (noventa) dias. É o princípio da Anterioridade, que, em suma, dita que os tributos, em regra, serão instituídos ou majorados apenas no exercício fiscal

seguinte ao início de sua vigência, respeitado a anterioridade mínima de 90 (noventa) dias.

A este princípio a Constituição excetua ao princípio os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e impostos extraordinários de guerra para a Anterioridade do exercício fiscal. Quanto a anterioridade nonagesimal a exceções se repetem com acréscimo do imposto de renda e proventos de qualquer natureza e a base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores e propriedade predial e territorial urbana.

Exceção relevante a Anterioridade do ano fiscal que não está presente no Art. 150 §1º são as contribuições à seguridade social, que estão submetidas apenas a Anterioridade nonagesimal.

O Princípio Constitucional da Igualdade Tributária proíbe tanto o legislador quando o Fisco de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (Art. 150, II).

Tal princípio convive com o da Capacidade Contributiva, que determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (145 §1º).

Na interpretação conjunta desses e da própria letra constitucional, se compreende que existe o mandamento de tratar igualmente contribuintes dentro da mesma capacidade econômica e, sempre que possível, tratar desigualmente os contribuintes em diferentes capacidades contributivas.

2.3.2 Imunidades Tributárias

Além dos princípios, as imunidades tributárias limitam o poder de tributar aos estabelecer hipóteses de exclusão de incidência tributária.

O artigo constitucional 150 estabelece as principais imunidades, iniciando pela recíproca entre os entes políticos federados, extensiva a suas fundações e autarquias quanto as suas finalidades essenciais. Também há jurisprudência consolidada do STF de que as empresas públicas prestadoras exclusivamente de serviços públicos também são imunes a tributação, como afirma a seguinte decisão:

Tributário. Imunidade recíproca. (...) Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição Federal." (ACO 959, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 17-3-08, DJE de 16-5-08). No mesmo sentido: ACO 765, Rel. p/ o ac. Min. Menezes Direito, julgamento em 13-5-09, Plenário, Informativo 546; AI 690.242-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 17-3-09, 1ª Turma, DJE de 17-4-09.

O mesmo artigo também imuniza os templos de qualquer culto, os partidos políticos, os sindicatos dos trabalhadores, as instituições de ensino e assistência social sem fins lucrativos, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

É importante ressaltar que a imunidade tributária se refere a Impostos. As taxas e contribuições sociais, inclusive as da seguridade social, não são abrangidas pela imunidade tributária. Neste sentido as seguintes decisões do STF:

A imunidade tributária recíproca — CF, art. 150, VI, a — somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. (RE 364.202, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 3-10-04, DJ de 28-10-04)

A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições." (RE 378.144-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 30-11-04, DJ de 22-4-05)

2.4 Regra-Matriz de incidência tributária

A formulação teórica de identificação do fato jurídico tributário através da regra matriz, que tem como maior expoente o doutrinador Paulo de Barros Carvalho, parte dos critérios material, espacial e temporal para descrever o fato jurídico tributável e por meio dos critérios pessoal e quantitativo identificar seus sujeitos e objeto.

O critério material é um comportamento, seja ele uma ação ou estado, escolhido pelo legislador como tributável, que se expressa no tipo tributário como um verbo e seu complemento.

Já o critério espacial refere-se ao ambiente ao qual a hipótese de incidência está limitado. De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 262), este critério fará menção a determinado local, a um espaço geográfico ou, por último, todo o espaço de competência territorial da norma.

O critério temporal é definido por Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 264) como:

(...) o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária. (...)

[O] critério temporal da hipótese, isto é, o conjunto de elementos que nos habilitam a identificar a condição que atua sobre determinado evento, subordinando-o no tempo. Tal critério, ao lado do espacial e material, dá compostura à hipótese tributária, esboçada como a conjunção de diretrizes que facultam individualizar fatos que, acontecidos no campo das realidades tangíveis, suscitam o nascimento das relações jurídico-tributárias.

O exemplo trazido pelo autor, que melhor diferencia entre o fato gerador em si, ou seu critério material com o critério temporal são os Impostos sobre a Importação e Exportação, porque seu critério temporal é o desembaraço aduaneiro, e não o ato de importar ou exportar, até porque são atos complexos sem uma definição adequada no tempo.

Luciano Amaro (2007) classifica, quanto a verificação no tempo, os fatos geradores em instantâneos, periódicos e continuados. Instantâneo é aquele derivado de fato ou ato singular que se verifica no menor espaço apreciável de tempo.

Periódico é aquele verificado ao longo de certo espaço de tempo no qual são somados as relações jurídicas ocorridas relevantes a formação do tributo para estabelecer sua obrigação. Por último o continuado é averiguado por uma relação que se mantém no tempo e aferido, para fins da obrigação tributária, em um momento do tempo.

A partir da identificação do fato jurídico tributário, busca-se reconhecer o vínculo jurídico formado, formado pelos seus sujeitos e objeto.

Para identificação daqueles que compõem a relação jurídica tributária, a regra-matriz usa dos critério pessoal, que demonstra o sujeito ativo e passivo do vínculo tributário.

O Sujeito Ativo é o titular do direito de exigir o tributo. De acordo com o Art. 119 do CTN, “é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Este artigo é severamente criticado pela Doutrina e taxado como imprestável a ciência e a prática tributária. Isto ocorre porque resume a capacidade tributária somente aos entes que têm competência tributária, sendo esta a aptidão para instituir e modificar tributos e aquela a aptidão para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária.

As contribuições sociais à seguridade social do regime geral de seguridade social são devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social, polo ativo da relação jurídica tributária, apesar do sujeito competente tributário seja a União. Desta maneira é sim possível a parafiscalidade.

O Sujeito passivo da obrigação tributária “é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação” (2007, p. 296) podendo ser o contribuinte ou o responsável. O contribuinte é sujeito escolhido pela norma tributária como devedor da obrigação tributária que participou do comportamento tributado e responsável aquele estranho ao comportamento.

O objeto da obrigação tributária que é a prestação pecuniária, é estabelecido pelo critério quantitativo formado pela base de cálculo e alíquota do tributo.

O Professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p 331) define base de cálculo como:

[...] a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se com a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

A alíquota poderá conter duas faces, ou uma quantia fixa, podendo evoluir em escalas da base de cálculo ou uma fração da base de cálculo, este último sendo obrigatoriamente expresso em pecúnia.

Reunidos os elementos da regra-matriz de incidência tributária, se completa este instrumento científico, que será devidamente aplicado para verificação do tema aborda no último capítulo desta monografia.

2.5 Crédito e Lançamento Tributário

O crédito tributário é o objeto da relação obrigacional, definido por Carvalho (2005, p. 366) como “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o direito prestacional, representado por uma importância em dinheiro”.

Como integra a obrigação tributária, o crédito simultaneamente a ela e têm a mesma natureza. Não é possível haver obrigação sem seu objeto, desta forma inválida a ideia de que o crédito se origina apenas com o lançamento. Sobre o Tema Carvalho (2005, p. 375) afirma:

Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta? O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta contra a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência jurídica.

Já o lançamento tributário é conceituado pelo mesmo Autor (2005, p. 390) como:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização

do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativos e passivos, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

O Lançamento Tributário possui três modalidades, o por ofício, misto ou por homologação.

De ofício é o lançamento realizado pela autoridade tributária sem que o contribuinte ou responsável tenha que trazer informações para compor o ato administrativo de lançamento ou o que a autoridade revise o lançamento anteriormente realizado. Em razão disto esta modalidade é utilizada, em regra, para tributos sobre hipóteses constantes ou de fácil averiguação, os quais as informações para o lançamento já estejam em posse da autoridade. Os demais casos relevantes do uso da modalidade são da declaração inexistente ou inadequada ou insatisfatória, na qual o Fisco revisará ou lançará.

Já o lançamento por declaração é o que o contribuinte, responsável ou terceiro traz à autoridade tributária os dados necessários a expedição do lançamento. Esta modalidade é conceituada pelo Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

O Lançamento por homologação é o que, anteriormente ao lançamento, o sujeito passivo da obrigação tributária traz os dados necessários ao lançamento e paga o valor que acredita ser o correto para satisfação da obrigação. Desta maneira o ato da homologação é o mesmo do lançamento. Não realizado o lançamento por homologação ou efetuada de maneira inadequada, nasce a obrigação da Fazenda Pública de lançar por ofício e exigir do contribuinte tal obrigação.

3 A DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECONHECIDAS PELA JUSTIÇA DO TRABALHO

Nesse item será desenvolvido o objeto em si, a decadência das contribuições à seguridade social, mais especificamente aquelas incidentes sobre

verbas remuneratórias reconhecidas pela Justiça do Trabalho. Para elucidação do tema, é necessário primeiramente identificar o caráter material de incidência da contribuição previdenciária em questão. A Constituição Federal e a Lei 8.212/91 afirmam:

CF/88 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;

Lei 8.212/91 Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição.

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

É claro que o critério material da contribuição previdenciária não é a folha de salários, como afirma a a letra Constitucional. Esse é apenas um documento de controle ao invés de uma relação jurídica. Mas essa foi a forma do Constituinte se expressar, sendo mais relevante a intenção e a vontade Constitucional do que seus vocábulos. Se pesasse como diamantes a literalidade constitucional os estrangeiros sem residência no território nacional não seriam sujeitos dos direitos fundamentais expressos no Art. 5º da Constituição Federal.

Já a lei de custeio não determina adequadamente o critério material, mas sim a base de cálculo como as remunerações pagas, devidas ou creditadas. Isso não se confunde com o critério material, que deve ser um comportamento humano.

Tampouco seria o critério material o comportamento de remunerar ou ser remunerado pelo trabalho. Tal compreensão parte da incoerência selecionar como tributável um comportamento e após afirmar que ela não necessita ocorrer para que exista obrigação.

A melhor forma de expressar o critério material dessa hipótese de incidência, partindo das intenções constitucionais é, quanto à contribuição devida pelo segurado, prestar trabalho oneroso e, quanto à contribuição devida a empresa, tomar ou demandar trabalho oneroso. Este é o comportamento elegido como tributável, ter ocorrido ou não a remuneração não é a hipótese material, essa só precisa ser expectada.

O critério espacial da hipótese de incidência é todo o espaço de competência territorial da norma, que, inclusive, supera o território nacional podendo ser trabalho oneroso realizado no exterior em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo. De certa forma não há limite espacial para a respectiva incidência tributária, porque, mesmo que a lei estabeleça referências como embaixadas ou organismos internacionais no exterior, se trata de um trabalho realizado à embaixada ou ao organismo, não necessariamente dentro de sua sede. O que define a incidência, nestes casos, é na verdade os sujeitos da relação jurídica.

O critério temporal é estabelecido pela própria lei, nos seguintes termos:

8.212/91 Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social.

§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço.

Considerando também as alíneas I e II do Art. 22 da mesma lei, o critério temporal é o mês no qual foi prestado o serviço. Se o trabalho é contínuo, será verificado a obrigação tributária mês a mês.

Mesmo que o §2º do Art. 43 só tenha sido incluído em 04 de dezembro de 2008 pela medida provisória 449/2008, depois convertida na lei 11.941/2009 em 28 de maio de 2009, esta só veio confirmar o entendimento que já se extraía da legislação. Neste sentido a seguinte decisão, anterior a inclusão da referida alínea:

TRIBUTÁRIO. INSS. LEI 8.212/91 ART. 30 INC I ALÍNEA B. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. PRAZO DE

RECOLHIMENTO. FATO GERADOR. INTELIGÊNCIA. 1. A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo -incidentes sobre a folha de salários, bem como sobre as remunerações pagas a autônomos que lhe prestem serviços - no mês seguinte ao efetivamente trabalhado. Inteligência da alínea "b" do inciso I do art. 30 da Lei 8.212/91, redação original e alterações. 2. No caso sub judice, o fato imponível da contribuição previdenciária em questão não é o pagamento do salário, mas sim a prestação de serviço pelo trabalhador, verdadeiro critério material da hipótese de incidência da referida contribuição, devendo ser entendido como mês de competência aquele efetivamente trabalhado. Precedentes desta Colenda Turma da lavra do eminente Desembargador Federal Vilson Darós. 3. Apelação improvida. (TRF4, AC 2001.72.05.005094-0, Segunda Turma, Relator Alcides Vettorazzi, DJ 16/10/2002)

É importante ressaltar que a onerosidade do trabalho e os seus direitos decorrentes já existem no plano fático das relações de trabalho antes de ser afirmada pela Justiça do Trabalho, que vai apenas declarar o direito, e não constituir em suas lides trabalhistas. Por isto improcedente a ideia de que a obrigação ou o crédito só nasçam no momento que transita em julgado a sentença que reconheceu a relação de emprego ou trabalho e que condenou o pagamento de verbas remuneratórias.

3.1 Decadência da contribuição previdenciária incidente sobre o trabalho remunerado

A lei 8.212/91 estabeleceu o prazo de decadência de 10 (dez) anos, apesar de tal regra só pudesse ser lei complementar. Desta maneira o STF estabeleceu a Súmula Vinculante nº 8, estabelecendo que “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Nessa esteira o direito do Fisco de exigir o pagamento de contribuição previdenciária incidente sobre o trabalho oneroso caduca em 5 (cinco) anos contados a partir do instante que a obrigação torna-se exigível.

3.2 Decadência das contribuições previdenciárias decorrentes de verbas remuneratórias reconhecidas pela Justiça do Trabalho

O critério material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária do qual também decorre o pagamento de verbas salariais, é prestar trabalho remunerado.

Nesse sentido o reconhecimento pela Justiça do Trabalho de verbas remuneratórias, também reconhece a obrigação de contribuir à seguridade social se sobre elas incidir. A sentença trabalhista não constitui essas obrigações, apenas reconhece sua existência ulterior.

A obrigação é verificada mês a mês, vencendo no dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da realização do trabalho oneroso, de acordo com o Art. 30, I, b da lei 8.212/91.

Partindo das regras do lançamento por ofício, decorrente de lançamento por homologação inexistente ou insatisfatório, o prazo para decadência do direito do Fisco exigir o tributo inicia no dia que a contribuição se tornou exigível, isto é, no dia seguinte ao prazo de vencimento da obrigação para cada competência. Desta forma, a Fazenda Pública tem 5 (cinco) anos a contar dessa data para exigir a obrigação.

É importante ressaltar que a não retenção no tempo adequado da contribuição do empregado pelo empregador é responsabilidade deste, devendo dele ser cobrada integralmente, de acordo com o Art. 33, §5º da Lei 8.212/91.

A decadência das contribuições previdenciárias só deve ser interrompida pelo lançamento tributário realizado pela autoridade fiscal competente. O juiz do Trabalho determina o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social, mas esse não é autoridade administrativa fiscal tributária para efetuar lançamento, que deve ser realizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Diferentemente do entendimento do Autor deste artigo, é defesa da Jurisprudência consolidada dos tribunais trabalhistas que o próprio juiz realiza o lançamento tributário ao delimitar as verbas salariais com consequentes contribuições previdenciárias ou ao determinar seu recolhimento, apesar de não existir a hipótese tributária de “delimitar verbas salariais” ou de lançamento tributário judicial.

3.3 As disposições do Art. 276 do Decreto 3.048/99.

Esse decreto, que regulamenta o custeio da seguridade social, determina as seguintes condutas:

Art. 276. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o recolhimento das importâncias devidas à seguridade social será feito no dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença.

§ 1º No caso do pagamento parcelado, as contribuições devidas à seguridade social serão recolhidas na mesma data e proporcionalmente ao valor de cada parcela.

§ 2º Nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais de incidência da contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total do acordo homologado.

§ 3º Não se considera como discriminação de parcelas legais de incidência de contribuição previdenciária a fixação de percentual de verbas remuneratórias e indenizatórias constantes dos acordos homologados, aplicando-se, nesta hipótese, o disposto no parágrafo anterior.

§ 4º A contribuição do empregado no caso de ações trabalhistas será calculada, mês a mês, aplicando-se as alíquotas previstas no art. 198, observado o limite máximo do salário-de-contribuição.

§ 5º Na sentença ou acordo homologado, cujo valor da contribuição previdenciária devida for inferior ao limite mínimo permitido para recolhimento na Guia da Previdência Social, é autorizado o recolhimento dos valores devidos cumulativamente com as contribuições normais de mesma competência.

§ 6º O recolhimento das contribuições do empregado reclamante deverá ser feito na mesma inscrição em que são recolhidas as contribuições devidas pela empresa.

§ 7º Se da decisão resultar reconhecimento de vínculo empregatício, deverão ser exigidas as contribuições, tanto do empregador como do reclamante, para todo o período reconhecido, ainda que o pagamento das remunerações a ele correspondentes não tenham sido reclamadas na ação, tomando-se por base de incidência, na ordem, o valor da remuneração paga, quando conhecida, da remuneração paga a outro empregado de categoria ou função equivalente ou semelhante, do salário normativo da categoria ou do salário mínimo mensal, permitida a compensação das contribuições patronais eventualmente recolhidas.

§ 8º Havendo reconhecimento de vínculo empregatício para empregado doméstico, tanto as contribuições do segurado empregado como as do empregador deverão ser recolhidas na inscrição do trabalhador.

§ 9º É exigido o recolhimento da contribuição previdenciária de que trata o inciso II do art. 201, incidente sobre o valor resultante da decisão que reconhecer a ocorrência de prestação de serviço à empresa, mas não o vínculo empregatício, sobre o valor total da condenação ou do acordo homologado, independentemente da natureza da parcela e forma de pagamento.

O Decreto não estabelece o critério temporal da contribuição previdenciária apesar de entendimento jurisprudenciais em contrário. A compreensão que se deve extrair deste artigo é que ele estabelece regras procedimentais, isto é, ele regulamenta quanto a parte prática do recolhimento da contribuição previdenciária derivadas de verbas salariais reconhecidas pela Justiça do Trabalho. Quem determina o critério temporal da hipótese tributária é a lei

8.212/91, em seu Art. 43 §2º, até porque, pelo princípio da legalidade do direito tributário, apenas lei pode estabelecer o critério temporal da hipótese de incidência tributária.

3.4 Crítica ao entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil

A compreensão da SRFB é expresso na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Esta estabelece:

Art. 51. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:

I - em relação ao segurado empregado, empregado doméstico, trabalhador avulso e contribuinte individual, o exercício de atividade remunerada;

II - em relação ao empregador doméstico, a prestação de serviços pelo segurado empregado doméstico, a título oneroso;

III - em relação à empresa ou equiparado à empresa:

a) a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho;

b) a comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica, ou a comercialização da produção própria ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria, observado o disposto nos incisos II e III do art. 166;

c) a realização de espetáculo desportivo gerador de receita, no território nacional, se associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional;

d) o licenciamento de uso de marcas e símbolos, patrocínio, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos, a título oneroso, se associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, inclusive para participar do concurso de prognóstico de que trata a Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006;

IV - em relação ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física, a comercialização da sua produção rural, na forma do art. 166, observado o disposto no art. 167;

V - em relação à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, a prestação de serviços remunerados por segurados que edificam a obra.

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado:

a) empregado e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

c) empregado doméstico, quando for paga ou devida a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

II - em relação ao empregador doméstico, quando for paga ou devida a remuneração ao segurado empregado doméstico, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;

c) no mês da emissão da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços por cooperativa de trabalho;

d) no mês da entrada da mercadoria no seu estabelecimento, quando transportada por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho de transportadores autônomos;

e) no mês em que ocorrer a comercialização da produção rural, nos termos do Capítulo I do Título III;

f) no dia da realização de espetáculo desportivo gerador de receita, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

g) no mês em que auferir receita a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

h) no mês do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97;

i) no mês a que se referirem as férias, mesmo quando pagas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

IV - em relação ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física, no mês em que ocorrer a comercialização da sua produção rural, nos termos do art. 166;

V - em relação à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, no mês em que ocorrer a prestação de serviços remunerados pelos segurados que edificam a obra.

§ 1º Considera-se creditada a remuneração na competência em que a empresa contratante for obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio ou, no caso de equiparado ou empresa legalmente dispensada da escrituração contábil regular, na data da emissão do documento comprobatório da prestação de serviços.

§ 2º Para os órgãos do Poder Público considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa.

De início a Secretaria da Receita Federal do Brasil reconhece o critério material da contribuição previdenciária como realizar ou demandar trabalho oneroso. Mas, no art. 52 do mesmo documento, remete ao pagamento ou creditamento o nascimento da obrigação, desde que não haja lei em contrário.

A lei 8.212/91 é bastante clara ao determinar, em seu Art. 43 §2º “Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”. O parágrafo não trata apenas das contribuições sociais reconhecidas

por sentença trabalhista, mas todas as contribuições sociais cujo critério material é o trabalho oneroso.

Mesmo que não fosse desse modo, não poderia uma Instrução Normativa estabelecer uma regra autônoma para situações não abrangidas pela lei, porque não existe decreto ou instrução normativa autônoma no Direito Brasileiro, principalmente no direito tributário, no qual tanto se insiste na legalidade.

Desta forma, ilegal o Art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, ao estabelecer critério temporal diverso daquele prescrito em lei.

3.5 O entendimento da Procuradoria Geral Federal.

Em contradição com o item anterior, a AGU se posiciona pelo ocorrência da hipótese tributária na data da prestação do serviço. Tal entendimento é extraído de ações que se discute atualização do débito previdenciário decorrente de crédito salarial declarado pela Justiça do Trabalho.

Desta tese se extraiu duas importantes decisões recentes:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – FATO GERADOR – PRESTAÇÃO DE TRABALHO - CRITÉRIOS DE ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO -

O crédito previdenciário assemelha-se ao trabalhista, de que é acessório, pois a sentença tem o efeito de constituir o crédito com efeito ex tunc, reconhecendo a existência de créditos pretéritos, pré-existentes à decisão condenatória, sendo esse o fundamento lógico para a aplicação de correção monetária e juros de mora. O artigo 195, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal, é expresso ao definir que a contribuição social incide sobre rendimentos decorrentes da prestação de trabalho, que configura o fato gerador da contribuição previdenciária, e não o pagamento dos direitos respectivos em Juízo. No mesmo sentido os artigos 28, inciso I, e 43, §2º, da Lei nº 8212/91, (o último, na redação que lhe deu o artigo 26, da Lei nº 11941 de 27/05/2009 e que considera ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço). O fato de os direitos trabalhistas não terem sido pagos em seu devido tempo, não tem o efeito de prostrar a ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 33, § 5º, da Lei 8212/91. Na atualização das contribuições previdenciárias, aplicam-se os índices específicos, na forma do artigo 879, § 4º, da CLT e a metodologia de cálculo a ser observada é aquela constante da Súmula nº 368, inciso III, do C. TST, que remete o intérprete aos termos do artigo 276, § 4º, do Decreto 3048/99, observando-se os meses em que já foi recolhida a contribuição previdenciária, pelo seu teto máximo. (TRT2, AP 00163200338302004, Quarta Turma, Relator Paulo Augusto Câmara, DJ 20/10/2009)

(...)conhecer o agravo de petição apresentado pela UNIÃO e, no mérito, dar-lhe provimento, para o fim de reconhecer que o fato gerador da contribuição previdenciária é o mês da prestação do serviço, devendo os cálculos de liquidação observar o mês de competência da prestação de serviços,

observado o limite do salário de contribuição, os quais deverão ser calculados com base na legislação previdenciária (artigo 879, § 4º, da CLT), acrescidos de multa de mora e de juros de mora, nos termos do artigo 35, da Lei 8.212/91, consoante fundamentação. (RT15, AP 02323-2004-092-15-00-6, Quinta Turma, Gerson Lacerda Pistori, DJ 14/07/2009)

Nessa esteira, a Advocacia Geral da União vem conseguindo decisões de Tribunais Regionais do Trabalho em prol da teoria que a obrigação tributária das contribuições previdenciárias sobre o trabalho surgem na prestação do mesmo. Mas ainda é controverso, como visto no ponto a seguir.

3.6 As decisões do Tribunal Regional do Trabalho da 12º Região.

O Tribunal Regional do Trabalho local vem emitindo decisões conflitantes entre suas câmaras, exaladas principalmente nas ações que debatem mora das contribuições previdenciárias.

A favor da tese que a obrigação tributária em questão nasce com a prestação do serviço, as 2ª e 3ª Câmaras aprovaram decisões exclamando:

O fato gerador das contribuições previdenciárias, ao contrário do afirmado, não será a disponibilidade do crédito, ou seja, seu pagamento, mas a prestação dos serviços (art. 65, I e III, "a", da Instrução Normativa MPS/SRP Nº 3/20051). (TRT12, AP 01417-2007-032-12-00-3, Segunda Turma, Relatora Sandra Márcia Wambier, DJ 25/05/2009)

A exigibilidade das contribuições previdenciárias se dá a partir do momento em que deveriam ter sido pagas à época, e não após a sentença trabalhista, quando da liquidação da sentença. Na verdade, com a condenação, as decisões trabalhistas declaram o inadimplemento ou descumprimento de obrigações e sua consequente reparação em face do reconhecimento de um direito preexistente (percepção de verbas trabalhistas), mas não fez nascer direito.

Assim, o dies a quo para a constituição da mora pelo descumprimento da obrigação do recolhimento das contribuições previdenciárias não é o dia do trânsito em julgado da decisão; é o momento em que se torna devida a remuneração da prestação dos serviços realizada pelo trabalhador. (TRT12, AP 00544-2007-053-12-85-9, Terceira Câmara, Relatora Lourdes Dreyer, DJ 12/02/2010)

Já em outro sentido, a 1ª e 4ª Câmara emitiram decisões nas quais afirmam:

(...)o fato gerador da contribuição social é o efetivo pagamento dos salários; na segunda [decorrente de decisão judicial], é a sentença transitada em julgado que reconhece ser devido o crédito trabalhista postulado. (TRT12, AP 02741-2007-014-12-85-0, Primeira Câmara, Relatora Maria Aparecida Caitano, DJ 11/02/2010)

(...) a constituição do crédito previdenciário ocorre apenas com a apuração do quantum devido a partir do título executivo (este, sim, considerado como fato gerador da obrigação tributária), observadas as bases tributáveis e as alíquotas estabelecidas na legislação própria. (TRT12, RO 02104-2009-026-12-00-2, Quarta Câmara, Relatora Viviane Colucci, DJ 18/12/2009)

A primeira câmara afirmou que o fato gerador é a remuneração do trabalho, mas quando a remuneração decorre de decisão judicial é o trânsito em julgado desta.

Na verdade, a sentença trabalhista transitada em julgado gera a obrigação judicial de adimplir o direito que já existe, porque as decisões da Justiça do Trabalho são declarativas. Não é preciso que o trabalhador vá ao Estado e peça a constituição dos direitos laborais, eles já existem desde o instante que é constituída no plano fático a relação de emprego ou trabalho e junto com elas nasce a obrigação de contribuir com o custeio da seguridade social. Sem fundamento estabelecer como nascimento da obrigação tributária o trânsito em julgado da sentença trabalhista.

Já a quarta câmara define a apuração quantitativa em juízo da obrigação tributária como seu fato gerador. Novamente equivocado este entendimento. A fonte do direito positivo sempre são as relações humanas, no caso, a relação de emprego ou trabalho. O ato de contabilizar o montante da dívida previdenciária não gera obrigações tributárias, apenas averigua o tamanho da obrigação que já existe.

A maioria dos acórdão consultada não foram unânimes e câmaras mudaram de posições e de composição.

Verifica-se, nesse sentido, que ainda é distante uma pacificação das decisões do Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região sobre o assunto.

4 CONCLUSÃO

Como foi possível verificar no discorrer deste artigo, a hipótese de incidência tributária será sempre uma relação jurídica, eleita pelo legislador como tributável, podendo ser classificada, da forma mais clássica, pela sua vinculação ou não a uma contraprestação estatal.

Também que as contribuições previdenciárias são incorporadas por esta classificação clássica como vinculadas quanto aos segurados e não vinculadas ao empregador e, além disso, classificada como contribuição social para o doutrinador Luciano Amaro.

Quanto a hipótese de incidência tributária da contribuição social frutos de relações de trabalho ou emprego, ela possui como critério material prestar ou demandar trabalho remunerado e critério temporal o mês de competência em que foi prestado o serviço.

Partindo destas premissas, concluiu-se que o início da contagem para decadência do direito do Fisco de exigir a contribuição previdenciária se dá a partir do vencimento da obrigação, isto é, no dia seguinte ao seu vencimento, que é o dia 21 (vinte e um) de do mês seguinte a ocorrência da hipótese.

Por fim foi analisado as outras posições levantadas, foram rejeitas as hipóteses de que o fato gerador a obrigação fosse o pagamento pelo trabalho ou o trânsito em julgado da sentença condenatória ou a discriminação das verbas trabalhistas em juízo e se reafirmou a hipótese anterior.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição República Federativa do Brasil. 1988 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em 26 fev. 2010.

_____. **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. **Presidência da República.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 26 fev. 2010.

_____. **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. **Presidente da República.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>. Acesso em 26 fev. 2010.

_____. **Decreto nº 3.048**, 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências.. **Presidência da República**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm>. Acesso em 26 fev. 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CASTRO, carlos alberto pereira de. **Manual de Direito Previdenciário**. 7ª ed. São Paulo: LTr, 2006.