

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Curso de Especialização em Direito Tributário

Kléber Hamada

**O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
PERANTE A JUSTIÇA DO TRABALHO**

São Paulo

2012

Kléber Hamada

**O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
PERANTE A JUSTIÇA DO TRABALHO**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Prof. Orientador: Luciano de Almeida Pereira.

São Paulo

2012

Kléber Hamada

**O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NAS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS PERANTE A JUSTIÇA DO TRABALHO**

Monografia apresentada ao Curso de
Especialização em Direito Tributário da
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
como requisito parcial para obtenção do título
de Especialista em Direito Tributário.

Banca Examinadora

São Paulo, ____ de _____ de 2012.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus por minha existência e estar sempre presente na minha vida.

Aos meus pais, Beatriz e Pedro, que me deram a vida, a educação, carinho, amor, compreensão e incentivo para que eu não esmorecesse no decorrer do curso.

Aos professores do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP que gentilmente contribuíram para a minha formação, me concedendo as bases para o meu aperfeiçoamento.

Em especial a professora Iris Vânia Santos Rosa, por sua simpatia e excelente didática, transmitindo todo o seu conhecimento.

E não menos importante ao professor Luciano de Almeida Pereira, que por sua simplicidade e humildade, faz derrubar barreiras ao conhecimento científico do direito. Também pela sua amizade, boa vontade de ser meu Orientador e, acima de tudo, pela pessoa maravilhosa que é.

O AUTOR

RESUMO

A presente monografia aborda o lançamento tributário com enfoque nas contribuições previdenciárias perante a Justiça Trabalho.

A partir do conceito de tributo, destacamos as espécies tributárias, incluindo as contribuições previdenciárias em uma subespécie do tributo, denominado contribuição social em sentido amplo.

Há a discussão, ainda, sobre o lançamento tributário, em se saber se é considerado norma, ato ou procedimento, bem como se ele é constitutivo ou declaratório do crédito tributário, demonstrando também as suas modalidades.

E vindo finalmente demonstrar a existência do lançamento tributário na contribuição previdenciária, cujo tributo é executado de ofício pelo magistrado na esfera trabalhista, a teor do dispositivo constitucional inscrito no art. 114, inciso VIII, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Palavras-chave: Tributo, Contribuições Previdenciárias, Lançamento Tributário, Crédito Tributário, Justiça do Trabalho.

ABSTRACT

This monograph discusses the launch with a focus on tax pension contributions before the Labour Court.

From the concept of tax, tax highlight species, including social security contributions in a subspecies of the tribute, called social contribution in the broad sense.

There is a discussion also about the release tax on it whether it is considered standard, act or procedure, and if it is constitutive or declaratory of the tax credit, also demonstrating its modalities.

And finally coming to prove that the introduction of taxation on social security contributions, which runs the toll office by the magistrate in labor, the content of the constitutional provision enrolled in art. 114, section VIII of the Constitution of the Federative Republic of Brazil.

Keywords: Tribute, Social Security, Release Tax, Tax Credit, The Labour Court.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. CONCEITO DE TRIBUTO.....	12
1.1 Espécies de tributo e suas breves considerações.....	13
1.2 Consideração das contribuições sociais, em sentido amplo, como tributo e sua destinação.....	19
2. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	21
2.1. Competência e capacidade tributária ativa em relação as contribuições previdenciárias.....	22
2.2 A regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias previstas no inciso I, alínea “a”, e do inciso II, ambos do art. 195, da Constituição Federal.....	24
3. NOÇÃO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	27
3.1 As modalidades do lançamento tributário.....	30
3.2 A constituição definitiva do crédito tributário.....	32
4. A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NAS VERBAS DEFERIDAS EM SENTENÇAS E ACORDOS DE AÇÕES TRABALHISTAS.....	34
4.1 A existência do lançamento nas contribuições previdenciárias perante a Justiça do Trabalho.....	37
CONCLUSÃO.....	41
BIBLIOGRAFIA.....	42
INTRODUÇÃO	

Desde o início, a convivência entre as tribos humanas era impossível, pois não havia no pensamento comum a idéia de sociedade. Com o passar do tempo, como a vida é um movimento cíclico, surgiu a necessidade de se juntar estas tribos numa sociedade, onde ocorresse a harmonia no dia a dia.

No começo as regras eram para uma convivência pacífica, para que não houvesse tantas mortes nas brigas pelos territórios, e o surgimento de um líder que tentasse um diálogo menos drástico. Com o andamento temporal esta convivência começou a exigir normas escritas para segurar o ímpeto das vontades .

Economicamente começou a aparecer o escambo, o sal, as trocas, os feudos e o divisor de águas, a Revolução Industrial que marcou com ferro o Capitalismo, dando início ao mundo atual.

Esta mudança trouxe a necessidade de normas jurídicas que efetivasse esta venda da força de trabalho do empregado para com o empregador, pois sem normas legais estruturadas não ocorreria uma estabilização entre vender e comprar.

Os governos a seguir foram obrigados a pensar em novas leis que beneficiassem o seu povo, que com o passar do tempo envelheciam muito rápido pela exigência acima do normal da jornada de trabalho (na revolução industrial era exigido dos empregados, homens, mulheres e principalmente crianças a jornada de 16 a 18 horas por dia de trabalho nos teares, nas indústrias da guerra, etc).

Com o tempo iniciou o desenvolvimento de sistemas de proteção das necessidades sociais, ou seja, os meios pelos quais se foi enfrentando a chamada “questão social”, que seria na realidade denúncias dos desequilíbrios sociais que geram inseguranças nas pessoas.

A assistência privada representa os primórdios da proteção social, onde os trabalhadores cuidavam de sua própria proteção, formando grupos ou sociedade de socorro mútuo. Isto era chamado de fundo, onde um monte comum os protegia contra as doenças, velhice, invalidez ou morte. Também havia entidades civis, sem fins lucrativos motivadas por fins religiosos que forneciam aos necessitados como Santas Casas de Misericórdia, etc.

Em 1601 a Rainha Elisabeth participa pela primeira vez com a Lei dos Pobres na Inglaterra, iniciando-se assim, a Assistência Pública com a participação do ESTADO para a contenção da miséria.

No Brasil, é a Constituição Política do Império, outorgada em 25/03/1824, que inaugura os encargos do Estado para a prestação de socorro público, mas sem elucidar formas de financiamento nem direitos subjetivos aos cidadãos, como uma norma jurídica de eficácia mínima.

No mundo se iniciou várias mudanças sempre beneficiando o trabalhador em sua proteção a seguridade social.

O marco legislativo brasileiro da Previdência Social foi o Decreto Lei nº 4.682 conhecido como “LEI ELOY CHAVES” (nome do deputado paulista que a concedeu) com data de 24/01/1923, que determinava a criação de Caixas de Aposentadorias e Pensões para os ferroviários, onde estavam protegidos na doença, velhice, invalidez e morte.

Após foram criados o Institutos dos Marítimos, dos Comerciários, Bancários e dos Industriários. Em 1934 a Constituição do Brasil expressa em seu texto direitos as previdenciários formando também o custeio tripartite do sistema, com a colaboração de empregadores, empregados e governo.

Em 1960 foi editada a LOPS – Lei Orgânica da Previdência Social, através da Lei nº 3.807/60, em 1966 o Decreto – Lei nº 72 de 21/11/66 quase unificou os Institutos de Aposentadorias e Pensões em um única Autarquia Federal – INSS. Outro marco ocorreu em 1977 quando se criou o SINPAS – Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social, embrião da atual Seguridade Social.

Na promulgação da Constituição Cidadã em 1988 foi citada pela primeira vez no texto constitucional a expressão “Seguridade Social”, onde foi estabelecido um conceito para o sistema de proteção social que não se limita ao âmbito da Previdência.

Em 1990 foi extinto o SINPAS e criado o INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social, um Autarquia Federal resultante da fusão do INPS e do IAPAS, que administra atualmente o Regime Geral de Previdência Social (regime previdenciário voltado, em regra para os trabalhadores da iniciativa privada).

Conforme artigo 194 da Constituição Federal, a SEGURIDADE SOCIAL “é um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e a assistência social”.

A previdência social é organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observando critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, tendo como gerenciador destas prestações o Ministério da Previdência Social com o apoio do INSS.

Estes dois pilares que sustentam a organização que são: compulsoriedade, que obriga a filiação ao regime de previdência social aos trabalhadores que exercem atividades remuneradas lícitas, e contributividade, onde para que se tenha direito a qualquer benefício previdenciário é necessário se enquadrar na condição de segurado, ou seja contribuir para a manutenção do sistema; são na realidade a base desta Autarquia.

O Regime Geral de Previdência Social – RGPS – é o regime de previdência social de organização estatal, contributivo e compulsório, administrado pelo INSS e pela Secretária da Receita Federal do Brasil. A Medida Provisória 222 de 04/10/2004, convertida na Lei 11.098/05, atribuiu ao Ministério de Previdência Social as competências tributárias do INSS, com a Secretaria da Receita Previdenciária – SRP, no âmbito da administração direta. A esta Secretaria competirá as atividades correlacionadas a arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos previdenciários.

A Constituição Federal confere à UNIÃO a competência para a criação de contribuições para o custeio da Seguridade Social. As contribuições sociais são espécies autônomas de tributos, que subdividem em Contribuições Sociais Gerais, Contribuições Sociais para a Seguridade Social e outras Contribuições para a Seguridade Social.

Nas contribuições sociais, espécie de contribuições especiais, existe uma subespécie que são as contribuições previdenciárias, e são destinadas somente ao pagamento de benefícios do RGPS.

Todas as contribuições sociais tem sua arrecadação ligada à seguridade social, porém somente as previdenciárias são vinculadas a um único segmento da seguridade, que é a previdência social.

Não foi diferente em relação a existência do Direito do Trabalho.

Primeiramente, o trabalho surgiu com a escravidão que em tese poderia ser considerado uma tortura, já que os escravos não tinham valor algum e muito menos qualquer direito.

Numa época posterior, que era a do feudalismo, ocorreu a servidão, onde os senhores feudais eram possuidores das terras e os servos que não tinham liberdade, deveriam produzir nas mesmas, devendo entregar parte de sua produção aos senhores feudais para que em troca ganhassem proteção.

Com a Revolução Francesa surgiu a liberdade contratual. No entanto, foi a partir da Revolução Industrial que começou o indício à prática do contrato de trabalho e o surgimento do Direito do Trabalho. Mas nesse período houve muitos abusos por parte dos empregadores em relação aos seus empregados, já que não existiam normas suficientes para estabelecer o mínimo necessário para as condições humanas ao desenvolvimento do trabalho, o qual resultou na intervenção estatal para frear os abusos cometidos.

Com o passar do tempo, através da necessidade de regular a situação do trabalhador internacionalmente, foi criada a Organização Internacional do Trabalho (OIT), em 1919, no Tratado de Versalhes.

No Brasil, as diversas regras trabalhistas encontram-se em leis esparsas, sendo que foi através da edição do Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, aprovando a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), houve a reunião dessas várias leis, tendo dividido em duas partes: uma em relação ao Direito Material do Trabalho e outra sobre o Direito Processual do Trabalho.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi estabelecido no seu art. 7º os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, visando à melhoria de sua condição social.

No entanto, mesmo com a entrada em vigor da norma constitucional e da norma celetista, há empregadores que não cumprem com as determinações impostas por tais regras. Destarte, muitas vezes os empregados tem que ir a Justiça do Trabalho, antigamente conhecida como Junta de Conciliação e Julgamento, onde então se discute o reconhecimento de vínculo empregatício, verbas remuneratórias e indenizatórias.

Assim, procedente o pedido do empregado, era necessário à provocação da parte interessada (INSS) sobre as contribuições previdenciárias para que fosse efetuada a execução, causando a morosidade nos processos trabalhistas.

Como forma de solucionar tal problema, a Emenda Constitucional nº 45, de 08 de dezembro de 2004, acrescentou o inciso VIII, no art. 114, da CF, outorgando poderes a Justiça do Trabalho a proceder com a execução de ofício das contribuições previdenciárias, sobre as suas decisões que proferir.

Diante disso, é notório o lançamento tributário feito pelo próprio magistrado trabalhista, pois para que haja a execução, mister se faz da constituição do crédito, pois sem a mesma não há exigência das contribuições previdenciárias, que são consideradas como uma das subespécies de tributo.

1. CONCEITO DE TRIBUTO

O conceito de tributo está definido no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

“Prestação pecuniária compulsória”, porque não é voluntária ou facultativa, mas sim é obrigatória, independente da vontade do sujeito passivo, que deve efetuarlo mesmo contra o seu interesse¹.

“Em moeda”, pois deve ser em dinheiro, apesar de ser repetitivo, já que anteriormente há a descrição de prestação pecuniária. “Ou cujo valor nela se possa exprimir”, uma vez que pode ser por dação em pagamento através de bens imóveis, prevista no inciso XI, do art. 156, do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, bem como por cheque, vale postal, estampilha, papel selado ou por processo mecânico, conforme dispõe o art. 162, e seus §§, do referido *Codex*, já que no momento da entrega do mesmo ao credor extingue o crédito tributário. Entretanto, para alguns autores o tributo está ligado apenas a pecúnia, como sinônimo de moeda. No entendimento de Hugo de Brito Machado, “mesmo depois de alterado o art. 156 do CTN, pela Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, que lhe acrescentou um inciso referindo-se à *dação em pagamento*, esta não constitui uma forma ordinária de extinção do crédito tributário. Logo, a prestação tributária há de ser satisfeita, ordinariamente, mediante a entrega de *dinheiro*”². Para Luciano Amaro, “a circunstância de a obrigação tributária poder extinguir-se por outros modos que não a entrega de uma quantia em dinheiro não subtrai à prestação devida a expressão pecuniária ou monetária que lhe é natural”³. E Paulo de Barros Carvalho sucinta que “ao agregar a cláusula ‘*ou cujo valor nela se possa exprimir*’, pois com isso ampliou exageradamente o âmbito das prestações tributárias”⁴.

“Que não constitua sanção de ato ilícito”, haja vista que o tributo tem hipótese de incidência de algo lícito, enquanto que a sanção (penalidade) tem hipótese de incidência de ato ilícito, como no caso de multa por infração de disposição legal, ressaltando-se que, pode haver em alguns casos em que a atividade seja considerada ilícita, mas o tributo é lícito e, portanto, perfeitamente cabível o seu recolhimento.

“Instituída em lei”, pois nenhum tributo deve ser exigido sem lei que o estabeleça, diante do princípio da legalidade insculpido no art. 150, inciso I, da

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 396.

² *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 63.

³ *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 21.

⁴ *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 57.

Constituição Federal⁵, uma vez que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”, conforme preceitua o art. 5º, inciso II, da Carta Magna.

“É cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, tendo em vista que a arrecadação do tributo deve ser procedida através de atos da autoridade administrativa na forma da lei e, por isso, ser vinculada (regrada) e não ser discricionária⁶.

1.1. Espécies de tributo e suas breves considerações

O Código Tributário Nacional em seu art. 5º prevê três espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria, onde constitucionalmente as suas instituições pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estão previstas nos incisos I, II e III, do artigo 145, da CF.

Definindo o conceito de cada um deles, podemos dizer que:

- a) Imposto *é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte* (art. 16, do CTN). Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, podemos definir imposto “como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”⁷;
- b) Taxa *é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição* (art. 77, do CTN). Em outras palavras, “são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte”⁸. A taxa é diferente de imposto, pois aquela é tributo vinculado a atuação estatal, seja pelo serviço público⁹ ou pelo poder de polícia, enquanto que este é tributo

⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

⁶ “Atividade discricionária é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa dispõe de liberdade para decidir sobre a conveniência e a oportunidade de agir e sobre como agir. A lei estabelece um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir”, ao passo que “atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a *conveniência* nem a *oportunidade* de agir (...) Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso*, cit., p. 67).

⁷ *Curso*, cit., p. 68.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*, cit., pp. 70-71.

⁹ Serviço público é “toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob

não-vinculado a qualquer atividade estatal específica. Além disso, *as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*¹⁰. Porém, caso haja apenas um ou mais elementos da base de cálculo do imposto, não deixa de ser constitucional¹¹. Frise-se, ainda, que *os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: I – utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruído a qualquer título; b) potencialmente, quando sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas; III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários* (art. 79, do CTN). Já *poder de polícia é a 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, aos exercícios de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos* (art. 78, do CTN). E o exercício do poder de polícia pode ser considerado regular *quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder* (art. 78, parágrafo único, do CTN);

c) Contribuição de melhoria é o tributo *instituído para fazer face aos custos de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado* (art. 81, do CTN). Tanto a taxa quanto a contribuição de melhoria são tributos vinculados necessitando da atuação estatal, mas esta última depende de dois requisitos essenciais que são: a realização de uma obra pública e a valorização do imóvel.

Além desses tributos acima mencionados, temos pela doutrina dominante mais 2 (dois) tributos, quais sejam, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, sendo confirmadas pela jurisprudência¹².

regime jurídico total ou parcialmente público” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 99)

¹⁰ Art. 145, § 2º, da CF e art. 77, parágrafo único, do CTN.

¹¹ Súmula Vinculante do STF nº 29 : “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

¹² RREE 138.284-8, Rel. Min. Carlos Veloso; 146.733; ADC-1/DF.

Os empréstimos compulsórios são ingressos de “recursos temporários nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada”¹³. Eles estão previstos nos incisos I e II, art. 148, da Constituição da República Federativa do Brasil, que assim dispõe:

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.”

Deste modo, é de se verificar que os empréstimos compulsórios podem ser considerados tributo, cuja competência para a sua instituição é da União, através de lei complementar. Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho “nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3.º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por ‘tributo’, de nada importando o *plus* representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de ‘empréstimo’, porque nem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentem à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4.º)”¹⁴. Neste seguimento, é o que prega também Marcio Severo Marques dizendo que “seja como for, fato é que as normas de estrutura que fundamentam a validade dos empréstimos compulsórios não exigem a vinculação da materialidade da hipótese tributária a uma atuação por parte do Estado, referida ao contribuinte, como acontece no caso das taxas e das contribuições de melhoria. Então podemos afirmar que os empréstimos compulsórios são tributos em relação aos quais não se exige a previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo a uma atuação por parte do Estado, referida ao contribuinte.” Complementa, ainda, dizendo que “com relação aos empréstimos compulsórios a Constituição exige previsão legal (i) da vinculação do produto de sua arrecadação (ao custeio das despesas extraordinárias que autorizaram sua instituição), bem como (ii) da restituição do

¹³ AMARO, Luciano. *Direito*, cit., p. 50.

¹⁴ *Curso*, cit., pp. 64-65.

respectivo montante ao contribuinte, após determinado período, exigências estas que condicionam a própria validade da norma de tributação que vier a discipliná-los”¹⁵.

Por fim, temos as contribuições sociais em sentido amplo, também denominadas contribuições especiais, representando uma modalidade autônoma de tributo, por possuem características próprias, estando dispostas no art. 149, do Texto Maior, conforme segue abaixo:

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

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.”

Nota-se, desta forma, que existem 3 (três) espécies de contribuições sociais em sentido amplo ou especiais, quais sejam, sociais em sentido estrito (também conhecido como contribuição para a seguridade social ou contribuição previdenciária), de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No entanto, para que ingressem no ordenamento jurídico devem respeitar os artigos 146, inciso III, e 150, I e III, e 195, § 6º da Constituição Federal.

Utilizando-se das explicações do professor Paulo de Barros Carvalho, “o art. 146, III, prevê que as normas gerais sobre matéria tributária deverão ser introduzidas no ordenamento mediante lei complementar, dispondo, entre outros pontos, a respeito do ‘fato gerador’, da base de cálculo, dos contribuintes, da obrigação, do lançamento, da prescrição e da decadência (...) O art. 150, I, veda a possibilidade de exigir-se ou aumentar-se *tributo* sem que a lei o estabeleça (princípio da legalidade estrita); enquanto o inc. III consagra os cânones da irretroatividade (letra *a*) e da anterioridade (letra *b*). Por fim, o art. 195, § 6.º, cuida das contribuições para a seguridade social, excepcionando o princípio da anterioridade, e fixando o termo inicial para a vigência da lei que tenha instituído ou modificado tais contribuições para 90 (noventa) dias após a data da publicação do diploma normativo”¹⁶.

¹⁵ MARQUES, Marcio Severo. *Espécies tributárias*. In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 51-53.

¹⁶ *Curso*, cit., p. 75.

As contribuições sociais, em sentido estrito, são aquelas destinadas ao custeio da seguridade social. Elas estão inseridas no art. 195, da Carta Magna e que serão tratadas posteriormente neste trabalho, já que é umas das matérias relacionadas à questão.

A contribuição de intervenção no domínio econômico, utilizando-se da definição de Márcio Severo Marques, “é o instrumento legal para gerar recursos destinados a cobrir despesas incorridas – ou a serem incorridas – pelo Estado em virtude de sua ingerência na economia (essa é a razão de sua instituição). Daí a necessidade de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação, que deve ser aplicado no custeio dessa atividade, concernente à sua intervenção na economia, para implementação e efetivação de gastos e/ou investimentos pertinentes a setores específicos do mercado”¹⁷. Reforçando tal definição, temos o ensinamento de Tácio Lacerda Gama, onde afirma que “as contribuições interventivas são aquelas destinadas a instrumentalizar, com o fornecimento de recursos, uma atuação positiva do Estado em benefício de setor específico da economia. Essa atuação, por sua vez, deverá atender aos princípios constitucionais da ordem econômica, sem o que sua validade ficará comprometida”¹⁸.

Em suma, podemos dizer que a contribuição de intervenção no domínio econômico é aquela instituída pelo Estado tendo por finalidade a regulação de um determinado mercado, ou seja, é a atuação feita pelo Estado, do tipo incentivo, para corrigir distorções do mercado ou para concretizar os objetivos previstos na Constituição Federal, em favor de um setor específico da atividade econômica. Ela não incide sobre as receitas decorrentes de exportação, mas incide sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços¹⁹. Como exemplo, temos a sua incidência sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível, instituída pela Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, e conhecida como CIDE-Combustível.

A contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas são aquelas destinadas “a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa”²⁰, onde temos como exemplo a contribuição para a OAB, CRC, CRM, CREA e outros conselhos de classe profissional.

¹⁷ *Espécies tributárias*. In: *Curso de especialização*, cit., p. 54.

¹⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições especiais – natureza e regime jurídico*. In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1150.

¹⁹ “Art. 149. (...) § 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviço”.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso*, cit., p 436.

Tais contribuições, portanto, “são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público”²¹.

Entretanto, com o advento do art. 149-A, na CRFB, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, houve o surgimento no ordenamento jurídico de uma nova contribuição que é a contribuição de iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituí-la, desde que observado o disposto contido no art. 150, I e III, do Texto Maior.

Assim, passemos a discorrer brevemente sobre ela.

A contribuição de iluminação pública é aquela destinada para o custeio da iluminação pública, sendo de competência dos Municípios e do Distrito Federal e facultando sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica. A sua inclusão na Carta Magna, pela EC 39/02, se deve ao fato de vir resolver o conflito existente, onde anteriormente a iluminação pública era cobrada através de taxa, sendo, então, declarado inconstitucional. Isto porque o serviço de iluminação pública não é um serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição²², característica esta presente na taxa, vindo ao final ser o entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se aduz a seguir:

“670. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”

Destarte, referida contribuição também pode ser considerada uma subespécie das contribuições sociais, em sentido amplo, tendo em vista que sua arrecadação está para atender as despesas de ordem sociais. Assim, é o que preceitua Tácio Lacerda Gama:

“No primeiro grupo das contribuições, segundo a divisão identificada, estão aquelas arrecadadas para atender a despesas de ordem social. Dentro desse grupo, identificam-se as que são destinadas à seguridade social, prevista no art. 195 da CF, e as demais, chamadas de contribuições sociais gerais. (...) Sociais gerais, por sua vez, são todas as demais contribuições, destinadas a

²¹ AMARO, Luciano. *Direito*, cit., p. 55.

²² “EMENTA: TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE NITERÓI. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ARTS. 176 E 179 DA LEI MUNICIPAL Nº 480, DE 24.11.83, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 1.244, DE 20.12.93. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Recurso não conhecido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município” (STF, RE 231.764-6 / RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 10.03.99, DJ 21.05.99).

setores como: educação (art. 212, § 5º, da CF), seguro desemprego (art. 239 da CF), iluminação pública (art. 149-A da CF), desenvolvimento da infraestrutura de transportes (art. 177, § 4º da CF), financiamento de projetos ambientais (art. 177, § 4º da CF). Há, como elemento comum a todas as contribuições sociais, o fato de serem arrecadadas para o custeio de ações sociais”²³.

Conclui-se, portanto, após breves apontamentos, que há 5 (cinco) espécies tributárias que são: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais em sentido amplo, também conhecidos como especiais ou sociais gerais.

1.2. Consideração das contribuições sociais em sentido amplo como tributo e sua destinação

Mesmo com a classificação das espécies tributárias declinadas no tópico anterior, muito se discute a natureza jurídica das contribuições sociais gerais, tendo em vista que possui destinação específica.

O art. 4º, do CTN, ressalta que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Contudo, o artigo acima mencionado encontra-se superado, haja vista que na época quando o legislador editou esta norma, apenas imaginou que havia 3 (três) tributos, que estão elencados no art. 5º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria. A vontade do legislador, portanto, na época era que não fossem criados tributos das mais variadas denominações, onde na verdade se poderia estar querendo cobrar impostos ao invés de taxa e vice-versa. Diante disso, o Código Tributário Nacional trouxe maior segurança aos contribuintes “à medida em que invalidou as costumeiras tentativas do poder público de criar exações fiscais baseadas em rotulagens e com vinculação do produto de suas arrecadações e determinados órgãos, fundos ou serviços. Antes do advento do CTN, verdadeiros impostos inominados eram instituídos e cobrados com o nome de taxa das mais diferentes denominações, como taxas de eletrificação rural, taxas de bombeiros, taxas de reaparelhamento de instalações portuárias etc. Como taxa é um tributo vinculado à

²³ *Contribuições especiais – natureza e regime jurídico*. In: *Curso de especialização*, cit., p. 1150.

atuação estatal, inexistente esta não se pode cogitar de taxa, mas de imposto, que é uma exação fiscal desvinculada de qualquer atuação estatal”²⁴. Era através do fato gerador da obrigação tributária que se verificava a existência ou não da atuação do ente tributante, possibilitando desmascarar certos impostos denominados de taxas, para fugir da rígida discriminação constitucional de imposto.

Entretanto, novos tributos foram acrescentados no sistema jurídico com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, ou seja, passados quase 22 anos do Código Tributário Nacional vigente, tais como os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, em sentido amplo, também chamadas de contribuições especiais ou sociais gerais, dividindo-se esta última em contribuições sociais em sentido estrito (ou também denominada de contribuições para a seguridade social), contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e mais recentemente as contribuições de iluminação pública.

Como bem assinala Tácio Lacerda Gama, “é necessário ter em conta que o art. 4º, II, do CTN foi enunciado antes da Constituição de 1988, não tendo sido recepcionado por ser incompatível com o novo Sistema Constitucional Tributário”²⁵.

Portanto, atualmente, para identificar as contribuições especiais é importante saber a destinação do produto de sua arrecadação, já que são um dos critérios de sua validação constitucional, restando ultrapassado e sem aplicabilidade o inciso II, do art. 4º, do CTN, não retirando a sua natureza jurídica de tributo, servindo até mesmo a referida destinação para distingui-la dos impostos, tendo, ainda, características próprias que a diferem das demais espécies tributárias, quais seja, hipótese de incidência desvinculada de atuação estatal e não restituível.

²⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 304.

²⁵ *Contribuições especiais – natureza e regime jurídico*. In: *Curso de especialização*, cit., p. 1147.

2. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Como visto anteriormente, a contribuição previdenciária, também denominada de contribuição social em sentido estrito ou contribuição para a seguridade social, é uma subespécie de contribuições sociais em sentido amplo, tendo natureza jurídica de tributo e sua previsão constitucional no art. 195, da Carta Magna, sendo de destinação específica ao financiamento e ao custeio da seguridade social, com regulamentação prevista na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que trata do Plano de Custeio.

Por seguridade social devemos entender que é um “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”²⁶.

Em outras palavras, utilizando-se da lição de Fábio Zambitte Ibrahim, a seguridade social pode ser considerada “como a rede protetiva formada pelo Estado e por particulares, com contribuições de todos, incluindo parte dos beneficiários dos direitos, no sentido de estabelecer ações para o sustento de pessoas carentes, trabalhadores em geral e seus dependentes, providenciando a manutenção de um padrão mínimo de vida digna (...) para uma completa compreensão da seguridade social, é necessário vislumbrar-se a importância e alcance dos valores do bem-estar e justiça sociais, os quais são, de fato, bases do Estado brasileiro, assim como diretrizes de sua atuação. A seguridade social é então meio para atingir-se a justiça, que é o fim da ordem social”²⁷.

Agora, voltando ao assunto das contribuições previdenciárias, o artigo 195 acima mencionado, reza 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:

²⁶ Art. 194, da CF.

²⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 16. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2011, p.5.

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;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

§ 8.º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.”

Ao analisarmos este artigo, notamos que uma das incidências da contribuição previdenciária ocorre sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (inciso I, *a*) e a outra do trabalhador (inciso II). E é aqui que temos a relação da contribuição previdenciária com as verbas trabalhistas, pois aquela incide sobre esta quanto às verbas remuneratórias, ou seja, de natureza salarial, o qual será tratado em capítulo próprio por ser o tema da discussão.

2.1. Competência e capacidade tributária em relação às contribuições previdenciárias

Competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa. Uma coisa é legislar, criar tributos, a outra é ser titular no pólo ativo da relação jurídica tributária para cobrar tributos.

Nas lições do professor Paulo de Barros Carvalho, a competência tributária é a “aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo (...). A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas

políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos (...). Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; a outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo (...) a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa”²⁸.

No mesmo raciocínio Luciano Amaro informa que a “*o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos*”²⁹. Por outro lado, a capacidade tributária ativa detém aquele habilitado a figurar no pólo ativo de obrigações tributárias.

Também encontram na mesma trilha as explicações de Cristiano Carvalho, quando diz que “a competência tributária costuma ser considerada pela doutrina como aptidão para ‘criar tributos *in abstracto*’, ou seja, no sentido de legislar, o que a diferencia da capacidade ativa, que é a competência para cobrar (...). A competência legislativa tratará da instituição e alteração da norma tributária em sentido estrito, que cria, altera e extingue direitos e deveres, inovando o ordenamento. A competência tributária administrativa trata da fiscalização e arrecadação dos tributos criados pelo exercício da competência legislativa”³⁰.

Resume-se, assim, que a competência tributária é indelegável, intransferível e irrenunciável.

No caso das contribuições previdenciárias, a competência para instituí-las é exclusiva da União, já que é subespécie das contribuições especiais, disposto no art.

²⁸ *Curso*, cit., pp. 267-268.

²⁹ *Direito*, cit., p. 93.

³⁰ CARVALHO, Cristiano. *Sistema, competência e princípios*. In: *Curso de especialização de direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 864-865.

149, da CF, bem como descrita no art. 22, inciso XXIII, de referido Texto Maior³¹. Por sua vez, a capacidade tributária ativa atualmente pertence à Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo por finalidade planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias³².

Destarte, estamos diante da parafiscalidade que é a delegação da capacidade tributária ativa para arrecadar e fiscalizar o tributo que, no caso em tela estamos tratando da contribuição previdenciária, haja vista que não se delega a competência tributária, por ser indelegável. Assim, é o que prevê o art. 7º do Código Tributário Nacional:

“A competência tributária é indelegável, salvo atribuições das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.”

2.2. A regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias previstas no inciso I, alínea “a”, e inciso II, ambos do art. 195, da Constituição Federal

Antes de esmiuçar a regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias, precisamos primeiramente entender o que é uma regra-matriz de incidência tributária.

Norma jurídica “é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonismo) da manifestação do deôntico, com sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal”³³.

A regra-matriz de incidência tributária nada mais é que uma norma jurídica. Ela é a norma instituidora de tributo, ou seja, define a incidência do tributo, descrevendo fatos e estipulando os sujeitos da relação, como também os termos determinantes da dívida. Nela há a hipótese de incidência, também conhecida de antecedente ou descritor, onde se prevê um fato de ordem econômica, bem como há o conseqüente, ou também chamado de prescritor, estabelecendo o vínculo jurídico obrigacional entre o sujeito

³¹ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...) XXIII – seguridade social.”

³² Art. 2º, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito*, cit., p. 603.

ativo e passivo, sendo que o primeiro tem o direito de exigir determinação prestação pecuniária, ao passo que segundo tem o dever de pagá-la.

Na hipótese de incidência há os seguintes critérios:

- a) critério material – está relacionado ao comportamento de pessoas, representado por um verbo e seu complemento, descrevendo uma atuação estatal ou um fato do particular abstratamente. É o núcleo da hipótese de incidência;
- b) critério espacial – refere-se ao lugar em que o fato deve ocorrer, contida na hipótese de incidência implícita ou explicitamente;
- c) critério temporal – diz respeito ao momento em que deve ocorrer o fato.

Já no conseqüente temos os seguintes critérios:

- a) critério pessoal – está ligado a identificação dos sujeitos, ativo e passivo, na relação jurídica obrigacional;
- b) critério quantitativo – referente ao valor que o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo, que tem este a obrigação de pagar. Neste critério há a base de cálculo e a alíquota. A primeira é a grandeza destinada a apurar a intensidade da conduta, previsto no núcleo do fato jurídico, enquanto a segunda é a percentagem ou um valor monetário fixo ou variável em escalas progressivas. Entretanto, é necessário saber que se a base de cálculo não for uma importância em espécie, a alíquota necessariamente deve sê-lo.

Deste modo, analisado a regra-matriz de incidência tributária e seus critérios, passemos a identificá-las nas contribuições previdenciárias, previstas no art. 195, I, *a* e II, da Constituição Federal:

1. Regra-matriz de incidência tributária das contribuições (art. 195, I, *a*, da CF):

a) Hipótese de incidência (antecedente):

a.1) critério material = pagar ou creditar salários e demais rendimentos do trabalho;

a.2) critério espacial = território nacional;

a.3) critério temporal = o momento do pagamento ou do creditamento de salários e demais rendimentos do trabalho;

b) Conseqüente:

b.1) critério pessoal:

b.1.i) sujeito ativo = União;

b.1.i) sujeito passivo = empregador, empresa e entidade a ela equiparada na forma da lei;

b.2) critério quantitativo:

b.2.i) base de cálculo = valor da folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados;

b.2.ii) alíquota = percentual fixado em lei.

2. Regra-matriz de incidência tributária das contribuições (art. 195, II, da CF):

a) Hipótese de incidência (antecedente):

a.1) critério material = receber remuneração pelo trabalho;

a.2) critério espacial = território nacional;

a.3) critério temporal = o momento em que recebe a remuneração;

b) Conseqüente:

b.1) critério pessoal:

b.1.i) sujeito ativo = União;

b.1.ii) sujeito passivo = trabalhador e demais segurados da previdência social;

b.2) critério quantitativo:

b.2.i) base de cálculo = valor da remuneração recebida pelo trabalho, com exceção sobre o valor da aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social;

b.2.ii) alíquota = percentual fixado em lei.

3. NOÇÃO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A definição legal do conceito de lançamento tributário se encontra no art. 142, do Código Tributário Nacional, mencionando o seguinte:

“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.”

Diante desta definição, muito se discute pelos doutrinadores se o lançamento tributário é ato e não procedimento administrativo³⁴, sendo que o primeiro está se referindo a ação enquanto o último está relacionado á atividade³⁵.

Para o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho, dependendo do ponto de vista em que é analisado, o lançamento pode ser norma, procedimento ou ato. “Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); procedimento como sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii). Isto significa afirmar que são semanticamente válidos os três ângulos de análise (...) Tratar ‘lançamento’ como norma, como procedimento ou como ato passa a ser, então singela

³⁴ Para Luciano Amaro “o lançamento não é procedimento, é ato, ainda que praticado após um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento” (*Direito tributário brasileiro*, cit., p. 334). Já no entendimento de Hugo de Brito Machado “o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário” (*Curso de direito tributário*, cit., p. 183).

³⁵ Assinala Hely Lopes Meirelles que ato administrativo “é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria”, enquanto que procedimento administrativo “é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração” (*Direito administrativo brasileiro*. 35. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, pp. 152 e 159).

decisão de quem vá examiná-lo, valendo a asserção para o jurista prático e para o jurista teórico, tanto faz”³⁶.

Entretanto, este nobre professor define lançamento tributário como “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 ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido”³⁷, o que faz crer que em sua ideologia o correto é ser o lançamento um ato administrativo, já que o procedimento é uma etapa anterior e preparatório do ato.

No mesmo compasso, Sacha Calmon preceitua que o lançamento é “ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração”³⁸.

Porém, outra corrente entende de deve ser o lançamento considerado um procedimento, tendo em vista que é uma série de atos praticados, onde ao final haverá um documento exteriorizador daqueles atos. No mesmo diapasão, é o que também assinala Maria Rita Ferragut informando que o lançamento “constitui-se, assim, num conjunto de atos tendentes a identificar a ocorrência de fatos jurídicos descritores de eventos típicos, causa da obrigação de pagar tributos”³⁹. Portanto, não há como dizer que o lançamento é um ato administrativo, pois esse ato necessita estar jungida com os demais atos antecedentes, pois, caso contrário, não haverá referido lançamento.

No entanto, o que mais se aproxima da realidade, é tratar o lançamento como ato administrativo, pois apesar de ser resultado de um procedimento, não há que se confundir com este, uma vez que é dispensável, podendo ocorrer o lançamento por um só ato da autoridade administrativa, sem a dependência de qualquer outro ato.

Outro ponto de fundamental importância de se destacar é saber se o lançamento tem eficácia declaratória ou constitutiva. Alguns autores acham que apenas exista a

³⁶ *Curso*, cit., pp. 453-456.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*, cit., p. 458.

³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 68.

³⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário*. In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 318.

eficácia constitutiva e outros defendem a existência da eficácia declaratória. Portanto, “quem sustenta o caráter *declaratório* do lançamento não consegue fugir ao reconhecimento de que esse ato acrescenta alguns efeitos substanciais à relação jurídica tributária, e quem afirma a natureza *constitutiva* do lançamento fica na contingência de negar a existência de efeitos jurídicos anteriores à sua consecução, e se embaraça ao vincular os efeitos do lançamento à situação de fato, à qual adere a obrigação tributária”⁴⁰.

Pois bem, a primeira corrente que defende a eficácia declaratória, tem por explicação afirmar que o lançamento tributário está ligado ao ato declaratório que é aquele que não modifica, não extingue, nem altera, apenas declara um direito pré-existente, ou seja, “é aquele através do qual se torna explícito algo que já está implícito em uma relação jurídica pré-existente”⁴¹. Na mesma linha de raciocínio, Ruy Barbosa Nogueira preleciona que “o lançamento apenas é um procedimento que vem depois da lei e da realização do fato tipificado na lei, ele é apenas *declaratório*, pois os elementos *constitutivos* do crédito são anteriores ao lançamento (...) não pode criar, modificar ou extinguir direitos, ele é apenas declaratório da obrigação apurada em face da lei e frente à ocorrência do fato típico”⁴². E Ricardo Lobo Torres ressalta que o “lançamento tributário tem eficácia meramente declaratória, pois lhe compete declarar a obrigação tributária constituída com a ocorrência do fato gerador”⁴³. Em suma, pode-se afirmar que para esta corrente o lançamento não constitui o crédito tributário, pois a sua constituição ocorreu anteriormente, declarando apenas seu montante (valor) devido.

Por sua vez, a segunda corrente entende que o lançamento tributário tem eficácia constitutiva, utiliza-se da leitura simples do art. 142 do CTN. Tal eficácia está se referindo ao ato constitutivo que é aquele que cria, modifica ou extingue uma relação jurídica.

Esta última corrente parece ser a de melhor interpretação, haja vista que o fato gerador⁴⁴ (não constitui o crédito tributário, mas apenas faz nascer a obrigação tributária, vindo posteriormente sê-lo constituído pelo lançamento, trazendo liquidez e certeza. Em outras palavras, o lançamento tributário é constitutivo, pois individualiza o

⁴⁰ AMARO, Luciano. *Direito*, cit., p. 326.

⁴¹ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 208.

⁴² *Curso de direito tributário*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, pp. 191-192.

⁴³ *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 245.

⁴⁴ Paulo de Barros Carvalho, utiliza-se da palavra fato jurídico tributário ao invés de fato gerador, vindo separar evento do fato. Assim, evento jurídico tributário é aquele que existe no tempo e no espaço de forma abstrata que pode se concretizar com o acontecimento do fato. Já fato jurídico tributário é a concretização do evento jurídico, produzindo efeitos no ordenamento jurídico. E tributário pela simples razão de sua eficácia estar ligada diretamente ao tributo (*Curso*, cit., pp. 310-311).

fato jurídico tributário, apurando o montante do tributo devido, onde, então, constitui-se o crédito. Com veemência é a posição de Maria Rita Ferragut, ao ensinar que “a eficácia do ato de lançamento é tanto declaratória, quanto constitutiva. Declaratória por declara o fato, e constitutiva por constitui a relação jurídica”⁴⁵. Compartilha com este entendimento Hugo de Brito Machado ao dispor que o lançamento “é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente”⁴⁶. E “visto na sua integridade, apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação, ainda que possamos rematar que o ‘declaratório do fato’ representa sua própria composição no plano das objetividades, aparecendo exatamente assim para o conhecimento jurídico”⁴⁷.

Definindo o conceito de crédito tributário, podemos dizer que é “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”⁴⁸.

Destarte, razão assiste melhor a segunda corrente, uma vez que crédito tributário não se confunde com obrigação tributária, apesar de serem da mesma relação jurídica, mas terem duas faces, pois o primeiro ocorre em momento distinto do segundo. Isto porque o crédito tributário encontra-se em uma fase posterior a da obrigação tributária, onde o lançamento tributário é o ato administrativo que determina o surgimento do primeiro, ao passo que antes do referido lançamento já existia o segundo. Além disso, somente com a obrigação tributária não é possível efetuar a cobrança do tributo, necessitando do lançamento para constituir o crédito tributário, na qual exercitará o sujeito ativo nos atos de sua cobrança.

3.1. As modalidades do lançamento tributário

Em nosso ordenamento jurídico, possuímos três modalidades de lançamento, a saber: a) direto, ou de ofício; b) misto, ou por declaração; c) por homologação.

O lançamento de ofício é previsto no art. 149, do CTN⁴⁹, arrolando os casos em que a autoridade administrativa procederá de ofício com o lançamento, bem como

⁴⁵ *Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento*. In: *Curso de especialização*, cit., p. 318.

⁴⁶ *Curso*, cit., p. 183.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*, cit., pp. 466-467.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*, cit., p. 430.

⁴⁹ “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 à prestá-la 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

efetuará a revisão de ofício do lançamento anteriormente realizado. Portanto, é aquele que realizado pela própria autoridade administrativa, sem qualquer participação do contribuinte, haja vista ter todos os dados suficientes para efetuar a constituição do crédito tributário.

Lançamento misto ou por declaração, com respaldo no art. 147, do CTN⁵⁰, é aquele feito em face da declaração prestada pelo contribuinte ou por terceiro. A declaração é um dever instrumental⁵¹ a ser cumprido pelo contribuinte, uma vez que a autoridade administrativa não possui todos os dados suficientes para realizar o lançamento.

Lançamento por homologação ou autolancamento, disposto no art. 150, do CTN⁵², é aquele feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de calcular o tributo e antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, onde este último apenas confere sua exatidão, homologando ou não. É uma forma de pagamento antecipado sujeito à condição posterior da homologação.

Desta forma, nota-se que nas duas primeiras modalidades, o lançamento está ligado diretamente ao Fisco, pois é este quem pratica o referido ato jurídico, diferenciando, portanto, da última modalidade (lançamento por homologação), mas apenas o modo como é procedido, pois aqui o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo que entende devido sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo a esta, no entanto, realizá-lo de modo privativo, homologando-o.

Cumprido salientar, por fim, que o “lançamento por declaração não se confunde com o lançamento por homologação – pois as informações prestadas pelo contribuinte não têm o condão de constituir o crédito de acordo com a forma reconhecida pelo direito para esses fins – e nem com o lançamento de ofício, já que este ato jurídico é

obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.”

⁵⁰ “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 a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

⁵¹ É o mesmo que obrigação acessória consistente em um fazer ou não fazer.

⁵² “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

privativo da administração. O máximo que se discute é se o lançamento por declaração não seria espécie de lançamento de ofício, que pressupõe a realização de deveres instrumentais por parte do contribuinte (...) se o critério por nós eleito para a classificação do lançamento tributário é a participação dos sujeitos, o lançamento de ofício é uma espécie, e o por declaração outra”⁵³.

3.2. A constituição definitiva do crédito tributário

Como visto anteriormente, o lançamento tributário faz com que se constitua o crédito tributário e declare a obrigação tributária, permitindo-se, assim, que o sujeito ativo possa exigir do sujeito passivo o recolhimento de tributo.

Portanto, o crédito tributário diz respeito ao momento de exigibilidade da relação jurídica tributária.

No entanto, muito se discute sobre quando ocorrerá a constituição definitiva do crédito. Tal medida é necessária, pois a partir daí se descobre o prazo prescricional para a propositura da ação de cobrança do crédito tributário e quando restará tipificado o crime contra a ordem tributária⁵⁴.

Dispõe o art. 174, do Código Tributário Nacional que:

“A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

Como se vê, o legislador deixou uma lacuna na lei, posto que não constou quando seria a data da constituição definitiva do crédito tributário, vindo assim ser interpretada por doutrinadores e jurisprudência.

Uma coisa é o crédito tributário regularmente constituído e a outra é a constituição definitiva de referido crédito.

A primeira diz respeito ao momento em que torna exigível o crédito tributário no mundo jurídico, onde podemos dizer que ocorre com a notificação válida do lançamento, do *quantum debeatur* ao sujeito passivo, uma vez que é a partir daí que tem a publicidade do ato administrativo. Assim, é o que também sintetiza Celso Ribeiro Bastos ao afirmar “que, para todos os efeitos legais, o crédito tributário é o *formalmente*

⁵³ FERRAGUT, Maria Rita. *Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário*. In: *Curso de especialização*, cit., p. 320.

⁵⁴ Súmula Vinculante 24, do STF: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

constituído na data da notificação do lançamento feito ao sujeito passivo”⁵⁵. Mas tal explicação é aplicada somente aos créditos tributários decorrentes do lançamento de ofício e por declaração.

Já no caso do lançamento por homologação, o crédito tributário regularmente constituído ocorre quando do pagamento antecipado do tributo pelo sujeito passivo, sem a entrega da documentação (DCTF, GIA etc) ao sujeito ativo que gerou o referido crédito.

Portanto, vimos o momento em que o crédito é regularmente constituído, mas não sua constituição definitiva, o qual passa a ser analisado a seguir.

Parece viável e coerente afirmar que, nos casos de lançamento de ofício ou por declaração, a constituição definitiva do crédito ocorre quando não houver apresentação de impugnação pelo sujeito passivo ou a interposição de qualquer outro recurso na esfera administrativa, bem como não houver recurso de ofício ou não houver iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos do art. 149 do CTN..

Repisando no caráter definitivo do crédito, é aquele que não pode mais ser alterado e, utilizando-se, como exemplo, do primeiro caso apontado, ou seja, quando o sujeito passivo é notificado do lançamento, na modalidade de ofício ou por declaração, há a possibilidade de ser apresentada sua impugnação para alterá-lo, para que não seja ferido o princípio da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, inciso LV, da CF). Caso este sujeito não impugne o débito, no prazo de 30 dias, a contar da notificação, a constituição definitiva do crédito ocorrerá no 31º dia. Não obstante, caso haja a impugnação do débito, no prazo acima mencionado, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá com a última decisão administrativa, da qual não caiba mais recurso.

Já no lançamento por homologação a constituição definitiva do crédito ocorre quando o sujeito passivo entrega o documento de apuração (DCTF, GIA etc) do montante devido á autoridade administrativa, incumbindo esta apenas a homologá-la ou recusá-la⁵⁶. Tal é a época oportuna de referida constituição definitiva, tendo em vista

⁵⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 207.

⁵⁶ “EMENTA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ENTREGA DA DCTF. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE. ORIENTAÇÕES ADOTADAS POR ESTA CORTE EM RECURSOS REPETITIVOS, NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C, DO CPC. ENCARGOS DO DL N. 1.25/69. SÚMULA N. 400/STJ. 1. A jurisprudência desta Corte já pacificou entendimento, em sede de recurso repetitivo, na sistemática do art. 543-C, do CPC, no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a entrega da DCTF ou documento equivalente constitui definitivamente o crédito tributário, dispensando outras providências por parte do Fisco, não havendo portanto, que se falar em necessidade de lançamento expresso ou tácito do crédito declarado e não pago (REsp 962.379, Primeira Seção, DJ de 28.10.2008). 2.

que no caso de não terem sido apuradas corretamente os valores pelo sujeito passivo, pode a autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício, exigindo a diferença havida.

4. A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NAS VERBAS DEFERIDAS EM SENTENÇAS E ACORDOS DE AÇÕES TRABALHISTAS

Na ação trabalhista o empregado⁵⁷, ora denominado reclamante, muitas vezes pleiteia reconhecimento de vínculo empregatício, anotações na Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS) e condenação do empregador⁵⁸, ora denominado reclamada, de verbas de natureza salarial e não salarial.

A verba de natureza salarial (ou remuneratória) é aquela que diz respeito à remuneração, enquanto que a de natureza não salarial (ou indenizatória) está relacionada a indenização.

Quando falamos de remuneração, não estamos tratando exatamente apenas de salário, pois aquela abrange este.

Como assinala Sergio Pinto Martins, “salário é o conjunto de prestações fornecidas diretamente ao trabalhador pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho, seja em razão da contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais ou demais hipóteses previstas em lei”⁵⁹. Em resumo, podemos dizer que o salário é o pagamento de determinado valor pelo empregador ao empregado, como retribuição pelo seu labor. Saliente-se também que integram o salário, além do valor fixo, as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador⁶⁰.

Legalidade da Taxa Selic, a qual incide sobre o crédito tributário a partir de 1º.1.1996 – não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária – tendo em vista que o art. 39, § 4º da Lei n. 9.250/95 preenche o requisito do § 1º do art. 161 do CTN. (REsp 1.111.175/SP, Primeira Seção, DJe 1.7.2009 – regido pela sistemática do art. 543-C, do CPC). 3. O encargo de 20% previsto no DL n. 1.025/1969 é exigível na execução fiscal proposta contra a massa falida (Súmula n. 400/STJ). 4. Tendo em vista a manifesta improcedência do presente agravo regimental, impõe-se a fixação da multa prevista no § 2º do art. 557, do CPC, à razão de 10% sobre o valor da causa. 5. Agravo regimental não provido” (STJ, AgRg no AI 1.146.516 / SP, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 04.03.2010, DJ 22.03.2010).

⁵⁷ “Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário” (art. 3º, da CLT).

⁵⁸ “Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal do serviço” (art. 2º, da CLT).

⁵⁹ MARTINS, Sergio Pinto. *Comentários à CLT*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 403.

⁶⁰ Art. 457, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho.

Por sua vez, a remuneração compreende o salário mais as gorjetas⁶¹. Por isso, é que Alice Monteiro de Barros salienta que a “remuneração é a retribuição devida e paga ao empregado, não só pelo empregador, mas também por terceiro, de forma habitual, em virtude do contrato de trabalho. Pelo que se vê, seu conceito é mais amplo: abrange o salário e seus componentes, como também os adicionais e as gorjetas”⁶².

Já a indenização são os valores que não tem por objetivo retribuir o trabalho, mas apenas tem por finalidade indenizar prejuízos praticados pelo empregador, ressarcir os gastos com a execução do serviço ou atuar como penalidade. Assim, temos, as ajudas de custo e diárias de viagens não excedentes de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado, que não integram o salário⁶³ e, conseqüentemente, não integram a remuneração.

As verbas remuneratórias também estão previstas no artigo 28, I e §§ 1º ao 8º, da Lei nº 8.212/1991, enquanto que as verbas indenizatórias estão contidas no § 9º, do art. 28, de referida Lei.

Também são consideradas verbas remuneratórias: o adicional de insalubridade⁶⁴, gueltas⁶⁵, vale-refeição⁶⁶, adicional noturno⁶⁷, diárias de viagem excedam 50%

⁶¹ Art. 457, *caput*, da CLT.

⁶² BARROS, Alice Monteiro de. *Curso de direito do trabalho*. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: LTr, 2009, p. 749).

⁶³ Art. 457, § 2º, da CLT.

⁶⁴ Súmula 139, do TST: “ADICIONAL DE INSALUBRIDADE (incorporada a Orientação Jurisprudencial nº 102 da SDI-1). Enquanto percebido, o adicional integra a remuneração para todos os efeitos legais”.

⁶⁵ “RECURSO DE REVISTA. GUELTAS. NATUREZA JURÍDICA. As gueltas pagas por terceiro, com objetivo de fomentar a venda de produtos, com anuência do empregador, assemelham-se às gorjetas, possuindo, portanto, natureza salarial. Aplica-se, analogicamente o entendimento da Súmula nº 354 desta Corte, ‘as gorjetas cobradas pelo empregador na nota de serviço ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, integram a remuneração do empregado, não servindo de base de cálculo para as parcelas de aviso-prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado’. Recurso de revista conhecido e parcialmente provido” (TST, RR 148700-91.2005.5.03.0111, 6ª Turma, Rel. Min. Aloysio Corrêa da Veiga, j. 18.12.2007, DJ 15.02.2008).

⁶⁶ Súmula 241, do TST: “Salário-utilidade. Alimentação. O vale para refeição, fornecido por força do contrato de trabalho, tem caráter salarial, integrando a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais”.

⁶⁷ Súmula 60, do TST: “Adicional noturno. Integração no salário e prorrogação em horário diurno. (incorporada a Orientação Jurisprudencial n. 6 da SDI-1). I – O adicional noturno, pago com habitualidade, integra o salário do empregado para todos os efeitos (...)”

(cinquenta por cento)⁶⁸, gratificação por tempo de serviço⁶⁹, horas extras⁷⁰, adicional de periculosidade⁷¹ etc.

E são ainda consideradas verbas indenizatórias: indenização direta por não fornecimento das guias do seguro-desemprego⁷², indenização por danos morais⁷³, diante do permissivo contido no art. 5º, inciso X, da CF, indenização por danos materiais, multas previstas nos arts. 467 e 477, § 8º, da CLT, entre outros.

Tal distinção é de extrema importância, haja vista que somente sobre as verbas remuneratórias deferidas em sentença pelo juiz singular ou por acórdão pelo Tribunal e nos acordos judiciais homologados, é que incidem as contribuições previdenciárias, perante a Justiça do Trabalho.

Estabelece o § 3º, do art. 831, da Consolidação das Leis do Trabalho, acrescentado pela Lei n.º 10.035, de 25 de outubro de 2000, que:

“§ 3.º As decisões cognoscitivas ou homologatórias deverão sempre indicar a natureza jurídica das parcelas constantes da condenação ou do acordo homologado, inclusive o limite de responsabilidade de cada parte pelo recolhimento da contribuição previdenciária, se for o caso.”

Deste modo, se na decisão judicial da fase de conhecimento contiver apenas verbas remuneratórias, o sujeito passivo deverá recolher sobre todas estas as contribuições previdenciárias em favor da União, pois restará constituído a obrigação tributária e declarado o crédito tributário. Caso haja em referida decisão verbas remuneratórias e indenizatórias, apenas serão exigidas as contribuições previdenciárias sobre as primeiras verbas. E se a decisão judicial cognoscitiva apenas reconhecer verbas indenizatórias, não haverá contribuições previdenciárias a serem recolhidas, pois não

⁶⁸ Súmula 101, do TST: “Diárias de viagem. Salário. (incorporada a Orientação Jurisprudencial n. 292 da SDI-1). Integram o salário, pelo seu valor total e para efeitos indenizatórios, as diárias de viagem que excedam a 50% (cinquenta por cento) do salário do empregado, enquanto perdurarem as viagens”.

⁶⁹ Súmula 203, do TST: “Gratificação por tempo de serviço. Natureza salarial. A gratificação por tempo de serviço integra o salário para todos os efeitos legais”.

⁷⁰ Súmula 376, do TST: “Horas extras. Limitação. Art. 59 da CLT. Reflexos. (conversão das Orientações Jurisprudenciais n. 89 e 117 da SDI). (...) II – O valor das horas extras habitualmente prestadas integra o cálculo dos haveres trabalhistas, independentemente da limitação prevista no *caput* do art. 59 da CLT.”

⁷¹ “(...)ADICIONAL DE PERICULOSIDADE – INCIDÊNCIA – HOAS EXTRAS E ADICIONAL NOTURNO. É pacífico o entendimento jurisprudencial de que o adicional de periculosidade tem natureza salarial, visto que é forma de contraprestação do trabalho em condições de risco (...)” (TST, RR 115000-63.1997.5.04.0019, 2ª Turma, Rel. Min. Renato de Lacerda Paiva, j. 28.04.2010, DJ 14.05.2010).

⁷² Súmula 389, do TST: “Seguro-desemprego. Competência da Justiça do Trabalho. Direito à indenização por não liberação de guias. (...) II – O não fornecimento pelo empregador da guia necessária para o recebimento do seguro-desemprego dá origem ao direito à indenização”.

⁷³ Súmula 392, do TST: “Dano moral. Competência da Justiça do Trabalho. (conversão da Orientação Jurisprudencial n. 327 da SDI-1). Nos termos do art. 114 da CF/1988, a Justiça do Trabalho é competente para dirimir controvérsias referentes à indenização por dano moral, quando decorrente da relação de trabalho”.

houve a constituição da obrigação tributária, não tendo, por consequência, qualquer crédito tributário a ser declarado. Nas 3 (três) hipóteses estamos tratando da decisão antes do trânsito em julgado.

Com relação aos acordos homologados perante o juiz monocrático da Justiça do Trabalho, antes do trânsito em julgado, nestas devem constar a discriminação das verbas remuneratórias e indenizatórias, sob pena de não o fazendo serem consideradas de verbas remuneratórias, incidentes de contribuição previdenciária⁷⁴. Caso contrário, se proceder com a referida discriminação das verbas, se somente remuneratórias incidirão as contribuições previdenciárias também sobre o valor total do acordo, se somente indenizatórias não haverá incidência destas contribuições⁷⁵ e havendo discriminadas as verbas remuneratórias e indenizatórias, apenas incidirão as referidas contribuições nas verbas primeiras declinadas.

Já em relação aos acordos homologados judicialmente, após o trânsito em julgado da decisão judicial cognoscitiva, deve ser obedecida a proporcionalidade quando da discriminação das verbas remuneratórias e indenizatórias, tendo em vista que muitas vezes as partes, com o intuito de não proceder com o recolhimento das contribuições previdenciárias, discriminam o acordo pactuado em verbas indenizatórias em sua totalidade. No entanto, uma vez transitada em julgado a decisão judicial cognoscitiva, apenas podem ser discriminadas as verbas deferidas em referida decisão, no seu montante permitido, sejam elas remuneratórias ou indenizatórias⁷⁶. Como

⁷⁴ “RECURSO DE REVISTA. UNIÃO. DECISÃO HOMOLOGATÓRIA DE ACORDO SEM RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. AUSÊNCIA DE DISCRIMINAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR TOTAL ACORDADO. PROVIMENTO. Conforme prevê o § 1º do art. 43 da Lei n. 8212/91, é necessária a discriminação das parcelas constantes do acordo homologado em juízo, com indicação de sua natureza jurídica, para efeito de contribuição previdenciária. Destarte, na ausência dessa discriminação, deverá a contribuição incidir sobre o valor total acordado, ainda que, na transação, não haja reconhecimento do vínculo empregatício, nos termos da Orientação Jurisprudencial n. 368 da SBDI-1 desta Corte. Recurso de revista conhecido e provido” (TST, RR 3300-17.2009.5.02.0052, 8ª Turma, Rel. Min. Dora Maria da Costa, j. 24.03.2010, DJ 30.03.2010).

⁷⁵ “RECURSO DE REVISTA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ACORDO HOMOLOGADO EM JUÍZO. INDICAÇÃO DOS VALORES E DA NATUREZA DAS PARCELAS ACORDADAS. INEXISTÊNCIA DE VALORES SUJEITOS À INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 1. O Tribunal *a quo* expressamente consignou que o acordo firmado entre as partes e homologado judicialmente discriminava apenas parcelas de cunho indenizatório. 2. Dessa feita, não há de se cogitar de incidência de contribuição previdenciária. Recurso de Revista conhecido e desprovido” (TST, RR 298600-03.2005.5.01.0242, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, j. 25.11.2009, DJ 04.12.2009).

⁷⁶ “RECURSO DE REVISTA – EXECUÇÃO – INSS – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – ACORDO HOMOLOGADO APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA CONDENATÓRIA – INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR HOMOLOGADO. A Subseção Especializada em Dissídios Individuais, na seção do dia 25/8/2008, firmou o posicionamento no sentido de determinar a incidência das contribuições previdenciárias sobre o valor total do acordo, respeitada a proporcionalidade das parcelas de natureza salarial e indenizatória declaradas na decisão transitada em julgada. Verifica-se, contudo, que o entendimento exarado pelo Tribunal Regional no sentido de que o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre com o devido pagamento das verbas acordadas e não quando da

exemplo, temos o caso em que o juiz singular defere verbas remuneratórias e verbas indenizatórias, tendo a sua decisão judicial transitada em julgada, onde o empregado (reclamante) é credor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), sendo composto de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) de verbas remuneratórias e de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) de verbas indenizatórias, mas posteriormente as partes se conciliam, acordando no valor de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais), discriminando todo esse valor em verbas indenizatórias. Tal discriminação não é válida, pois somente podem ser discriminada as verbas indenizatórias no montante de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), já que é o valor deferido em sentença pelo juízo, e o restante de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) como verbas remuneratórias, respeitando-se, assim, a proporcionalidade.

4.1. A existência do lançamento tributário nas contribuições previdenciárias perante a Justiça do Trabalho

O dispositivo contido no inciso VIII, do art. 114, da CF, acrescentado pela Emenda Constitucional nº. 45, de 08 de dezembro de 2004, prevê que a Justiça do Trabalho é competente para processar e julgar “a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, *a*, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”.

E o parágrafo único, do artigo 876, da CLT, reza que “serão executadas *ex-officio* as contribuições sociais devidas em decorrência de decisão proferida pelos Juízes e Tribunais do Trabalho, resultantes de condenação ou homologação de acordo, inclusive sobre os salários pagos durante o período contratual reconhecido”.

Porém, antes de proceder com a execução de ofício das contribuições previdenciárias, é necessário saber como foi constituído o crédito tributário. Assim, cabe a seguinte indagação: há o lançamento tributário para efetuar a cobrança das contribuições previdenciárias junto a Justiça do Trabalho?

Pois bem. Como visto anteriormente, a constituição do crédito tributário é feito através do lançamento, nos casos em que seja de ofício ou por declaração.

prolação da sentença de liquidação, a qual pode até mesmo ser modificadas (...) não havendo que se falar em incidência tributária sobre as verbas apuradas em liquidação de sentença, demonstra que não se houve a correta observância da proporcionalidade entre as parcelas constantes na sentença transitada em julgado e aquelas discriminadas no acordo celebrado. Portanto, mister faz-se o provimento do apelo por violação do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, no intuito de adequar-se a decisão regional à jurisprudência desta Corte Superior para determinar a incidência das contribuições previdenciárias sobre o valor total do acordo homologado, respeitada a proporcionalidade das parcelas de natureza salarial e indenizatória declaradas na decisão transitada em julgado. Recurso de revista conhecido e provido” (TST, RR 44340-38.2001.5.02.0026, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, j. 17.03.2010, DJ 09.04.2010).

Na Justiça do Trabalho não é diferente. Quando o juiz da esfera trabalhista condena a empresa ou o empregador, conhecido como reclamada, ao pagamento de verbas remuneratórias⁷⁷ em favor do empregado, denominado reclamante, ele está declarando que nelas há a incidência das contribuições previdenciárias. Portanto, quando da intimação das partes de sua decisão, torna-o público. Neste instante, ocorreu o fato gerador, ou seja, foi declarada a obrigação tributária, mas não foi constituído ainda qualquer crédito tributário.

Após o trânsito em julgado da sentença, mantendo-se as verbas remuneratórias, são intimadas as partes para apresentarem os cálculos de liquidação de sentença⁷⁸, nelas devendo constar as contribuições previdenciárias⁷⁹, onde, posteriormente, há a abertura do prazo de 10 (dez) dias para a apresentação de impugnação dos cálculos ofertados. Havendo divergências de valores, o juiz então nomeia um perito contábil para que proceda com a referida liquidação, abrindo vistas as partes (reclamante e reclamada) e a União para se manifestarem sobre os cálculos ora apresentados pelo *expert*, onde, ao final, homologa os cálculos destes, mantendo a sua imparcialidade, intimando as partes sobre referida homologação.

Esse ato judicial de homologar pode ser considerado o lançamento tributário, onde com a intimação das partes, há a regular constituição do crédito tributário. Deste modo, quando o juiz homologa os cálculos de liquidação, age como autoridade administrativa, tendo em vista que possui capacidade em proceder com tal homologação (lançamento), concedida por lei.

Além disso, o lançamento tributário é o ato que constitui o crédito tributário e a sua inexistência não há como constituir o referido crédito. Assim, não há que se falar que na Justiça do Trabalho apenas é constituído o crédito tributário sem lançamento.

Também se aplica nos acordos homologados pelos juízes do Trabalho, onde havendo discriminação de verbas remuneratórias ou não havendo discriminação, na qual serão todas consideradas de natureza salarial, haverá a constituição do crédito quando se sua homologação judicial.

⁷⁷ Como vimos anteriormente, não há incidência de contribuições previdenciárias em verbas indenizatórias.

⁷⁸ Note-se que o art. 879, da CLT prevê que sendo ilíquida a sentença, deve ser procedido com a sua liquidação. Contudo, sempre deve ser procedido com os cálculos de liquidação de sentença, pois há a necessidade de serem efetuados os reajustes necessários dos valores à época do efetivo pagamento, o que pode ser, considerado o conteúdo do artigo retro mencionado imprestável.

⁷⁹ As contribuições previdenciárias neste caso, deve ser abatida do crédito do reclamante sobre as suas verbas remuneratórias, devendo a reclamada proceder com o seu recolhimento, inclusive recolher as contribuições de sua quota-parte.

Em um primeiro momento, pode vir ao pensamento que se trata de lançamento por homologação, tendo em vista a decisão homologatória. No entanto, não há que se considerar essa modalidade, posto que há apresentação dos cálculos pelas partes, mas não há qualquer valor pago antecipadamente.

No caso em que há a homologação dos cálculos apresentados pelo perito, auxiliar da Justiça e de confiança do juízo, o lançamento tributário é de ofício, posto que não há qualquer colaboração das partes, haja vista que os seus cálculos apresentados não foram utilizados, mas apenas do terceiro, que é o *expert*.

Já no caso das decisões judiciais homologatórias, o lançamento tributário é feita por declaração, tendo em vista que o juiz se atém as verbas discriminadas no acordo proposto pelas partes, ou se as contiverem todas serão consideradas de incidência de contribuições previdenciárias.

Não é demais ressaltar que deste lançamento tributário que constitui o crédito tributário perante a Justiça do Trabalho não fere o princípio da ampla defesa e do contraditório, insculpido no art. 5º, inciso LV, da Carta Magna. Isto porque quando da homologação dos cálculos de liquidação referente á decisão cognoscitiva, ou seja, após o lançamento de ofício, há a possibilidade de apresentação de embargos à execução em momento diferido (quando da fase de execução), interpor agravo de petição e demais recursos cabíveis. Também não prejudica a União, pois antes de efetuar a homologação dos cálculos de liquidação, o juiz singular o intima para se manifestar, no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de preclusão, procedendo, assim, também nas decisões judiciais homologatórias sobre os acordos formulados pelas partes, inclusive quando houver verbas indenizatórias discriminadas.

Por fim, cumpre declinar que a execução de ofício das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho, tratado nos artigos suso declinados, não está relacionado de que ela tem a capacidade de cobrá-la, mas, sim, apenas determinar o seu pagamento.

Executar, no âmbito jurídico, significa obrigar ao pagamento da dívida, promover a cobrança da prestação que o sujeito passivo está obrigado a quitá-la.

O art. 2º, do CPC, aplicado subsidiariamente na esfera trabalhista diante do permissivo contido no art. 769, da CLT, prevê que o juiz não prestará a tutela jurisdicional de ofício, ou seja, a não ser que seja provocado pelas partes.

Portanto, a execução de ofício das referidas contribuições significa dizer que o juiz não necessita da provocação das partes para que possa determinar o seu pagamento. Porém, não irá propriamente dito executar, pois não é parte no processo, mas apenas

impulsionar o processo, mediante a sua determinação ao pagamento do tributo em questão. Contudo, caso o sujeito passivo não efetue a sua quitação, o magistrado determina a intimação da União, por meio da Procuradoria-Geral Federal, mediante delegação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para que prossiga com a execução das contribuições previdenciárias perante a Justiça do Trabalho, conforme disposto no art. 16, § 3º, inciso II, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

E a execução *ex officio* das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho é apenas aplicado sobre as suas decisões que proferir, conforme dispõe o próprio inciso VIII, do art. 114, do Texto Constitucional, o qual é perfeitamente cabível e legal, vindo a ser sustentado pelo entendimento pacífico da jurisprudência⁸⁰.

5. CONCLUSÃO

Após o estudo do tema abordado, podemos considerar que a contribuição social, em sentido amplo, também conhecida como contribuição especial ou social geral, é uma espécie de tributo, sendo importantíssimo saber a sua destinação específica, restando o II, do art. 4º, do Código Tributário Nacional, sem aplicabilidade no mundo jurídico.

A contribuição previdenciária é uma das espécies da contribuição especial e, portanto, considerado tributo, com destinação específica que é para o custeio da seguridade social.

O lançamento tributário é ato e não procedimento, bem como tem natureza constitutiva do crédito tributário, onde o torna exequível, pois o fato gerador faz apenas surgir a obrigação tributária, não constituindo o referido crédito. Tem as seguintes

⁸⁰ “Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Competência da Justiça do Trabalho. Alcance do art. 114, VIII, da Constituição Federal. 1. A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da Constituição Federal alcança apenas a execução das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir. 2. Recurso extraordinário conhecido e desprovido” (STF, RE 569.056-3 / PA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Menezes Direito, j. 11.09.2008, DJe nº 236, Divulgação 11.12.2008, Publicação 12.12.2008).

modalidades: a) lançamento de ofício; b) lançamento por declaração; c) lançamento por homologação.

Há de se considerar, por último, que existe o lançamento tributário nas contribuições previdenciárias, quando há homologação dos cálculos de liquidação das decisões judiciais cognoscitivas ou no caso da homologação dos acordos judiciais, desde que nelas haja verbas de natureza salarial.

O referido lançamento tributário é existente, pois sem o mesmo não há crédito tributário. E não havendo crédito não há contribuição previdenciária a ser executada de ofícios pela Justiça do Trabalho.

Portanto, o lançamento tributário ocorre no momento em que o juiz singular efetua a homologação dos cálculos, sendo assim uma exceção à regra, de que o referido lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. E não há qualquer ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório, pois as partes do processo, bem como a União são intimadas dos cálculos de liquidação produzidos, podendo impugná-las.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo, Saraiva, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BARROS, Alice Monteiro de. *Curso de direito do trabalho*. 5. ed. rev. ampl. São Paulo: LTr, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARRION, Valentin. *Comentários à consolidação das leis do trabalho*. 32. ed. atual. por Eduardo Carrion. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____, *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HARADA, KIYOSHI. *Direito financeiro e tributário*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 16. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário: uma introdução*. São Paulo, Atlas, 1979.

KERTZMAN, Ivan. *Curso prático de direito previdenciário*. 4. ed. Bahia: Juspodivm, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do trabalho*. 17. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, *Direito processual do trabalho*. 21. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2004.

_____, *Comentários à CLT*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 35. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestino Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Curso de direito do trabalho*. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4. ed. atual. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.