

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE**

**HENRIQUE BARCELOS ERCOLI**

**CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL**  
**ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI N°. 11.941/2009 E SUAS**  
**CONSEQUÊNCIAS**

São Paulo  
2009

**HENRIQUE BARCELOS ERCOLI**

**CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL  
ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI Nº. 11.941/2009 E SUAS  
CONSEQUÊNCIAS**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário, da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, para obtenção do título de especialista, sob a orientação da Professora-Orientadora Íris Vânia Santos Rosa.

São Paulo  
2009

**HENRIQUE BARCELOS ERCOLI**

**CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL  
ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI Nº. 11.941/2009 E SUAS  
CONSEQUÊNCIAS**

Banca Examinadora

Prof.(a) Dr.(a) \_\_\_\_\_

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE

Prof(a). Dr(a). \_\_\_\_\_

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE

Aprovação: \_\_\_\_\_

*Aos meus pais, Odair e Silvia, pelo amor, carinho e dedicação, por todos estes anos, sem os quais eu nada teria conquistado.*

*Aos meus irmãos, Fernando e Alexandre, exemplos de dignidade, humildade e companheirismo.*

*A minha amada esposa Fernanda, razão do meu viver, por todo amor, paciência e incentivo.*

## RESUMO

Com a publicação no Diário Oficial da União, da Lei nº. 11.941/2009, foram introduzidas grandes e importantes inovações no ordenamento jurídico pátrio, principalmente no âmbito do direito tributário. Neste diapasão, no tocante a Contribuição à Seguridade Social, que especialmente será objeto de estudo deste trabalho, o legislador infraconstitucional apresentou, modificações merecedoras de comentários e reflexões, a saber: (a) a modificação do fato gerador da contribuição à seguridade social; (b) a alteração do arquétipo de regramatrix de incidência tributária da contribuição à seguridade social, prevista expressamente na Constituição Federal de 1988; (c) o reflexo do novo fato gerador no tocante a decadência e a prescrição do crédito tributário; (d) a possibilidade de se argüir a decadência e a prescrição da contribuição à seguridade social, diante da demora na tramitação dos processos trabalhistas. Antes, todavia, de adentrar propriamente ao estudo do tema, vale ressaltar que a abordagem do assunto se dará de maneira a enfrentar e esclarecer os conceitos jurídicos vagos e indeterminados de relevância jurídica, social e econômica. Assim, para melhor compreensão e aproveitamento pelos estudantes, professores, advogados e demais operadores do direito, bem como aos interessados em geral, o presente trabalho será dividido em capítulos, com títulos e subtítulos, com a posição da doutrina, dos tribunais e, sobretudo, do guardião da Constituição da República: o Supremo Tribunal Federal.

**Palavras-Chave:** Contribuição à Seguridade Social. Lei 11.941/2009. Alterações e Conseqüências.

## ABSTRACT

As from release on the Official Gazette of the Federal Executive of the Law number 11941/2009, great and important innovations were introduced in the paternal legal system, mainly in the tax law. Within the context, concerning to the social security contribution, object of this work, the legislative, related to the ordinary Law presented modifications deserved to be commented and reflected such as: (a) change of taxable event of the social security contribution; (b) alteration of rule archetype of tax assessment of the social security contribution, expressly forecasted in the Federal Constitution of 1988; (c) the reflect of the new taxable event concerning loss of a procedural right (lapse) and statute of limitation of tax credit; (d) the possibility to question the lapse and the statute of limitation of the security social contribution, in view of labor suit procedure delay. Before, however, to properly enter into study of the issue, it is important to emphasize that this issue approach will be make in order to face up and explain the vague and indefinite legal concepts of legal, social and economical relevance. Thus, to better understanding and use by the students, professors, lawyers, and other legal professionals, as well as others interested in general, this work will be divided in chapters, with titles and sub-titles, containing the position of the legal writing, the court position and, mostly, of the guardian of the Constitution: the Federal Supreme Court.

**Keywords:** Social Security Contribution. Law 11.941/2009. Changes and Consequences.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>1.CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE AS NORMAS JURÍDICAS</b>	
1.1 Norma Jurídica.....	9
1.2 Os Enunciados Prescritivos e as Normas Jurídicas.....	10
1.3 O Antecedente e o Conseqüente Normativo.....	12
1.4 A Obrigação Tributária e o Fato Jurídico Tributário.....	13
<b>2.CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL</b>	
2.1 Classificação dos Tributos.....	15
2.2 Natureza Jurídica da Contribuição à Seguridade Social.....	17
2.3 Princípios Aplicáveis.....	19
2.3.1 Princípio da Estrita Legalidade Tributária.....	20
2.3.2 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.....	20
2.3.3 Princípio da Anterioridade.....	21
2.3.4 Princípio da Solidariedade.....	21
2.4 Regra-matriz de Incidência Tributária da Contribuição à Seguridade Social.....	22
<b>3.IMPLICAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI Nº. 11.941/2009</b>	
3.1 A Medida Provisória nº. 449/08 convertida na Lei nº. 11.941/09.....	24
3.2 O Novo Fato Gerador da Contribuição à Seguridade Social e Suas Conseqüências...26	
3.2.1 O Prazo Decadencial da Contribuição à Seguridade Social.....	27
3.2.1.1 Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça Acerca do Prazo Decadencial da Contribuição à Seguridade Social.....	29
3.2.2 O Prazo Prescricional da Contribuição à Seguridade Social.....	32
3.2.2.1 Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça Acerca do Prazo Prescricional da Contribuição à Seguridade Social.....	35
3.3 Efeitos da Demora na Tramitação dos Processos Trabalhistas.....	37
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>40</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>42</b>

## INTRODUÇÃO

É cediço que o direito ampara o ser humano desde o momento da sua concepção, protegendo-o durante a vida intra-uterina, acompanhando-o durante toda a sua existência após o nascimento, bem como regulando as relações jurídicas advindas após a sua morte.

O Estado tem como papel essencial regular as condutas das pessoas por meios das normas e regras do direito posto, sem as quais se tornaria impossível a vida em sociedade. Assim, são estabelecidas no ordenamento jurídico as regras para regulamentar a convivência harmônica entre os indivíduos e a relação destes com o próprio Estado.

Vale lembrar, que o Estado não pode deixar de atender aos interesses básicos do ser humano, tais como, saúde, moradia, trabalho, educação, segurança pública, lazer, assistência social, previdência social, políticas públicas e sociais, dentre outros interesses essenciais ao ser humano e a vida em sociedade.

Assim, o Estado intervém praticamente em quase todas as atividades do ser humano.

Neste ínterim, objetivando a consecução dos seus deveres, o Estado necessita angariar recursos materiais, ou seja, precisa de alta soma de dinheiro para conseguir pagar os gastos com servidores, pessoal, manutenção, aquisição e conservação dos seus bens etc.

Todavia, a maior parte desses recursos são obtidos através da arrecadação de tributos, devendo o Estado respeitar os ditames previstos na Constituição Federal, no tocante a instituição e majoração destes, ou seja, deve respeitar os limites previstos ao poder de tributar.

É preciso ponderar que, os tributos constituem receita ordinária do Estado, devendo este ser um ônus suportável ao contribuinte, ou seja, ao contribuinte deve ser assegurado o não sacrifício do seu patrimônio para o pagamento dos tributos.

Atualmente, verifica-se uma voracidade exarcebada do Estado no tocante a arrecadação dos tributos e criações de novas exações, valendo-se o Executivo de inúmeras edições de Medidas Provisórias, muitas delas inconstitucionais, sendo que, por outro lado, a falta de contraprestação em serviços públicos de qualidade virou a regra.

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar a Contribuição à Seguridade Social, e as respectivas mudanças trazidas recentemente pela Medida Provisória nº. 448/08, convertida na Lei nº. 11.941/2009.

Analisaremos, primeiramente, algumas considerações acerca das normas jurídicas, identificando a importância do estudo dos enunciados prescritivos que trazem no seu bojo o

anterior e o consequente normativo, mediante aplicação da teoria do professor Paulo de Barros Carvalho.

Não obstante, verificaremos o enquadramento da Contribuição à Seguridade Social no sistema tributário brasileiro, analisando diante da classificação dos tributos a sua natureza jurídica, os princípios aplicáveis a esta espécie de tributo, bem como o seu fato gerador previsto no âmbito constitucional.

Por fim, será demonstrado de um modo geral as implicações trazidas pela Medida Provisória nº. 448/08, convertida na Lei nº. 11.941/2009, referente a mudança do fato gerador da Contribuição à Seguridade Social, com a consequente alteração do *dies a quo* para contagem do prazo prescricional e decadencial deste tributo.

Para a elaboração deste trabalho utilizou-se de pesquisa do tipo bibliográfica, na qual foram pesquisadas as obras dos autores mais renomados do direito tributário no Brasil.

# 1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE AS NORMAS JURÍDICAS

## 1.1 Norma Jurídica

Antes de adentrarmos na explicação do que venha a ser norma jurídica, cumpre ressaltar a diferença existente entre texto de lei e o contexto da lei do qual se extrai efetivamente a norma jurídica, haja vista que a ciência do direito deve ser estudada a partir da análise dos signos legais, ou seja, o estudo inicial deve se ater à análise dos enunciados prescritivos.

O texto de lei é o suporte físico composto de códigos e signos representativos que servem de assento lingüístico para compreensão do interprete. Assim, o texto legal contribui primariamente para a formação das significações e referência aos significados, tornando-se um instrumento de comunicação entre os sujeitos, emissor e receptor.

Por outro lado, temos o contexto da lei que é inerente ao próprio texto, haja vista não existir texto sem contexto, pois este será a compreensão da mensagem disposta implicitamente no texto.

Conforme ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p.19):

Para os efeitos que pretendemos, importa discernir o texto, enquanto instância material, expresso em marcas de tinta sobre o papel ou mediante sons (fonemas), com sua natureza eminentemente física, do plano do conteúdo, do contexto, seja o lingüístico, seja o extralingüístico.

Cumpre esclarecer, portanto, que os suportes físicos são os enunciados de textos, utilizados na construção da norma jurídica, e esta, por sua vez é a significação obtida a partir da análise daqueles enunciados.

Portanto, a norma jurídica é a significação que o interprete constrói a partir da análise dos enunciados prescritivos, ou seja, a partir do estudo dos textos legais positivados.

Profundo conhecedor do assunto, o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho (2008, p.129), ensina que:

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

O Professor Paulo Ayres Barreto (2006, p.7) entende que:

Norma jurídica é a significação construída a partir do direito positivo, de cunho coercitivo, e que se destina a regulação de condutas intersubjetivas. O direito é um sistema composto por normas. Não há como bem compreendê-lo sem conhecer as suas estruturas mínimas, de um lado, e a forma como elas se relacionam, de outro. A estrutura completa de toda norma jurídica é composta por uma norma primária e uma secundária.

Cabe salientar, que as normas jurídicas podem ser classificadas em normas de estrutura e normas de conduta, sendo que, as primeiras têm por objeto imediato os modos de criação, modificação e extinção das normas jurídicas, enquanto as segundas regulam diretamente a conduta dos sujeitos nas relações intersubjetivas.

Fernando F. Castellani (2009, p.5) diz que “O direito positivo, como conjunto de normas, visa estabelecer comandos prescritivos tendentes a disciplinar as condutas intersubjetivas, ou seja, regular a vida em sociedade. As normas jurídicas existem para disciplinar a relação entre os indivíduos”.

De forma concisa e superficialmente expressada, entendemos, portanto, que o Direito Positivo, composto pelos enunciados prescritivos (texto de lei), traz uma linguagem prescritiva, enquanto que a Ciência do Direito visa descrever essa linguagem, sendo a norma jurídica o produto da análise dos enunciados prescritivos.

## **1.2 Os Enunciados Prescritivos e as Normas Jurídicas**

Os enunciados prescritivos, conforme vimos são os textos de lei, e podem ser estudados de duas maneiras, sendo a primeira delas de cunho sintático, ou seja, através da análise do seu processo de criação e a segunda maneira de cunho semântico, cujo análise consubstancia-se na criação das normas jurídicas pelo intérprete (IVO, 2007, p.125).

Para analisarmos o estudo, dos enunciados prescritivos, ainda que superficialmente, é forçoso apresentar a noção do que vem a ser a enunciação, a enunciação enunciada e o enunciado enunciado.

Os enunciados são os símbolos, o signos lingüísticos dispostos em um suporte físico, como por exemplo, numa folha de papel, de maneira coordenada e em conformidade com as regras gramaticais, objetivando a transmissão da mensagem ao interprete.

A enunciação, no âmbito jurídico, é o processo de produção do Direito, ou seja, é a atividade que ocorre no processo de criação dos enunciados prescritivos, que deve atender as normas de produção e as regras pré-estabelecidas que disciplinam a competência, a matéria e o procedimento para a criação dos enunciados prescritivos.

Exemplificando, verificamos a enunciação quando os órgãos do Poder Legislativo, ou seja, o Senado Federal, a Câmara dos Deputados ou o Congresso Nacional, no âmbito do procedimento legislativo, discutem acerca de um determinado projeto de lei, proposta de Emenda Constitucional, conversão de medida provisória em lei e dos demais veículos introdutores de normas.

Desta forma, a enunciação abrange toda a atividade que antecede a produção dos enunciados prescritivos, que podem ser divididos na enunciação enunciada e enunciado enunciado.

A enunciação enunciada é o produto obtido daquela produção do Direito (enunciação), ou seja, a enunciação enunciada ocorre em momento posterior ao da enunciação, traduzindo esta última em linguagem normativa.

Assim, a enunciação enunciada permite ao intérprete identificar como o enunciado prescritivo foi produzido, quando foi produzido, se foram atendidos os procedimentos previstos para a sua criação, bem como o órgão que realizou a sua produção.

Por sua vez, o enunciado enunciado diz respeito às normas introduzidas pelos veículos introdutores de normas, ou seja, é o próprio texto da lei sem a enunciação enunciada.

Por conseguinte, temos que o enunciado enunciado pode ser visto como a aplicação da norma geral e abstrata culminando possivelmente na edição de uma norma individual e concreta.

O professor Paulo de Barros Carvalho (*apud*, 1997, p.143) fazendo alusão aos estudos apresentados em sua obra *Curso de Direito Tributário*, diz que:

Emprego aqui a voz do “enunciado” como o produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação.

O Ilustre professor (CARVALHO, 2007, p.20) acima mencionado demonstra com maestria impar a importância da análise dos enunciados prescritivos, fazendo nos seguintes termos: “De fato, o discurso produzido pelo legislador (em sentido amplo) é, todo ele,

reduzível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante: um juízo condicional, a realização de um acontecimento fático previsto no antecedente.”

Assim, vemos que a norma jurídica é a significação construída a partir dos textos admitidos pelo direito, ou seja, o resultado da percepção do homem ao se deparar e analisar o enunciado do direito.

Portanto, observamos que para o mundo do direito os fatos sociais tidos como relevantes para a composição da enunciação devem ser vertidos em linguagem competente para serem reconhecidos no plano jurídico, não bastando somente às enunciações.

E ainda, o professor Fernando F. Castellani (2009, p.8), citando Paulo de Barros Carvalho, ensina que:

(...) Não é difícil perceber que o sistema de normas, introdutoras e introduzidas, integra o que conhecemos por Direito Positivo, ao passo que o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, se tomados na qualidade de enunciação e não como enunciados, estarão formando o território das fontes do direito posto.

Confirmando esse posicionamento, Paulo de Barros Carvalho (2007, p.21) diz que “somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla”.

Conclui-se assim, que os eventos sociais presentes no momento da enunciação somente ganharam relevância para o mundo do direito com a sua descrição em linguagem competente, qual seja a norma jurídica.

### **1.3 O Antecedente e o Conseqüente Normativo**

O antecedente normativo funciona como um descritor do evento social eleito pelo legislador como relevante, ou seja, trata-se de um atributo da norma que prevê um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico.

É forçoso notar, que a escolha do legislador não poderá incorrer em evento social impossível de ocorrer no mundo fenomênico, pois se assim o fizer tornar-se-ia inócua a própria intenção de regular as condutas dos sujeitos.

Neste sentido, trazemos a lição de Paulo de Barros Carvalho (2007, p.26), que diz:

O antecedente da norma jurídica assenta no modo ontológico da possibilidade, quer dizer, os eventos da realidade tangível nele recolhidos terão de pertencer ao campo do possível. Se a hipótese fizer a previsão de fato impossível, a consequência, que prescreve uma relação deontica entre dois ou mais sujeitos, nunca se instalará, não podendo a regra ter eficácia social.

Por outro lado, o consequente normativo, também chamado de proposição-tese, funciona como prescritor de condutas intersubjetivas, ou seja, encontramos no consequente normativo uma conduta que poderá ser tida como **PROIBIDA**, **PERMITIDA** ou **OBRIGATÓRIA**.

Assim, no consequente normativo teremos um dever-ser modalizado numa destas três condutas possíveis.

Sob este aspecto da norma jurídica, Paulo de Barros Carvalho (2005, p.240) menciona que:

As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada consequência à realização de um fato.(...) O princípio que estabelece o elo de ligação entre antecedente e consequente das normas jurídicas é o dever-ser, em contrapartida as leis naturais, onde encontramos o princípio da causalidade. O enunciado da proposição normativa, em símbolos lógicos, é este: Se A, então, deve ser B, ao passo que as regras da natureza se exprimem assim: Se A, então B.

Ressalte-se que o consequente normativo também terá que recair sobre fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, estabelecendo a prescrição de uma relação jurídica entre os sujeitos de direito.

Diante disso, afirma-se que as regras do direito jurisdicizam os fatos sociais, fazendo surgir relações jurídicas entre os sujeitos de direito, pois, ocorrido o evento previsto hipoteticamente na norma tributária, surgirá o fato, constituído pela linguagem competente.

Em decorrência disso, estará estabelecido um liame abstrato entre os sujeitos de direito, no qual o sujeito ativo terá um direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de uma determinada obrigação.

#### **1.4 A Obrigação Tributária e o Fato Jurídico Tributário**

É importante notar, que os textos normativos não incidem de modo automático e infalível sobre os fatos ocorridos no mundo fenomênico, os tornando fatos jurídicos.

Para que o fato social escolhido pelo legislador para compor a norma geral e abstrata, torne-se um fato jurídico, necessário se faz construir uma norma jurídica individual e concreta, vertendo aqueles fatos em linguagem competente para o mundo do direito.

No âmbito tributário, a título de explicação, não basta simplesmente a ocorrência do fato previsto na norma geral e abstrata para se ter o fato jurídico tendente a instauração da obrigação tributária, ou seja, não basta ocorrer o simples fato do sujeito auferir renda para que nasça posteriormente a obrigação tributária de se pagar imposto sobre a renda.

Desta forma, o fato do sujeito auferir renda deverá ser vertido em linguagem competente, mediante o envio da declaração do imposto sobre a renda ao sujeito ativo, relatando o fato ocorrido no mundo fenomênico, constituindo-se assim o fato jurídico tributário.

Como vimos anteriormente, a constituição do fato jurídico é feita no antecedente da norma individual e concreta, sendo que no direito tributário os fatos previstos na norma jurídica geral e abstrata servem de base para a jurisdicização do fato social, sem o qual não podemos falar em fato jurídico tributário e na sua respectiva obrigação.

Portanto, as normas jurídicas não incidem por força própria, de forma automática e infalível, sendo necessário um ato humanístico para fazer a subsunção do fato ao preceito normativo.

Desse modo, a formalização do fato será dada com respeito as normas do ordenamento jurídico, que no campo tributário será feita através do lançamento tributário, previsto nos artigos 142 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Exemplares são os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho (2008, p.437) ao dizer que “Os eventos da vida social vão se encaixando, cada um a seu modo nos modelos da regra-matriz de incidência, toda vez que o agente público ou o particular lograrem produzir a linguagem específica, prevista pelo ordenamento.”.

Diante disso, conforme o caso caberá a autoridade administrativa ou ao contribuinte a produção da norma individual e concreta, com as respectivas informações necessárias para constituir o crédito tributário e estabelecer a obrigação tributária.

Não obstante, cabe lembrar que atualmente a maioria dos tributos prescinde do lançamento tributário, havendo a expedição da norma individual e concreta por ato do próprio contribuinte. E ainda, há casos em que a autoridade administrativa formaliza o crédito tributário mediante a expedição do auto de infração, tendo em vista a ocorrência de alguma irregularidade na constituição do crédito tributário por parte do contribuinte.

## 2. CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL

### 2.1 – Classificação dos Tributos

Cumprido destacar, que a simples denominação disposta no enunciado prescritivo não tem o condão de apresentar as reais características do tributo que aquele visa disciplinar.

Há que se analisar com cautela o conteúdo destes enunciados prescritivos diante de todo sistema jurídico para se chegar a real espécie tributária estudada e do regime jurídico aplicável.

O mestre Geraldo Ataliba (1997, apud CARVALHO 2008, p.378), classifica os tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Esta proposta classificatória dos tributos foi construída anteriormente a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, a luz da Constituição de 1967 com as alterações advindas da Emenda Constitucional nº. 1 de 1969.

Diante desta classificação, verificamos que o critério informador para o enquadramento das espécies do gênero tributo, será dada pelo binômio hipótese de incidência e base de cálculo.

Relevante é a posição de José Eduardo Soares de Melo (2006, p.38) no tocante a classificação dos tributos, que diz:

As classificações das normas tributárias, em nossa visão, devem tomar como ponto de partida a Constituição Federal, mediante plena compatibilização vertical com os demais preceitos espalhados no ordenamento jurídico. (...) A tarefa classificatória nunca pode consistir na simples leitura de preceito específico do texto constitucional, impondo-se ao agente classificador o conhecimento amplo das espécies tributárias, segundo suas notas características, mediante harmônica e adequada sistematização.

Paulo de Barros Carvalho (2008, p.381) adota uma classificação intranormativa, ou seja, classifica os tributos a partir da análise das regras matrizes de incidência, porém, sem desconsiderar a classificação extranormativa, dividindo os tributos em vinculados e não vinculados.

Os tributos vinculados são aqueles que adotam em sua hipótese de incidência uma atividade do Estado, direta ou indiretamente relacionada ao contribuinte.

Os tributos não vinculados adotam em seu antecedente normativo negócios jurídicos do contribuinte desvinculados da atividade estatal.

Paulo Ayres Barreto (2006, p.75) traz uma proposta de classificação diversa daquela mencionada anteriormente, dividindo os tributos em diferentes classes de fundamentos, quais sejam:

- a) Fundamento da Vinculação – Os tributos são divididos em vinculados e não vinculados a partir da análise das regras matrizes de incidência;
- b) Fundamento da Destinação – O tributo será destinado quando o produto da sua arrecadação estiver relacionado a uma finalidade constitucional. Não havendo previsão, o tributo será não destinado.
- c) Fundamento da Restituição – Sob este aspecto, o tributo será Restituível se houver determinação expressa da sua devolução, e não havendo previsão o tributo será não restituível.

Segundo o autor, para atender a teoria das classes, essa divisão deverá primeiramente eleger um único fundamento para divisão, em cada etapa do processo, posteriormente as classes identificadas em cada etapa deverá esgotar a classe superior, e por fim, as sucessivas operações de divisão deverão ser feitas por etapas gradualmente.

Neste sentido, segue o quadro de Classificação dos Tributos de forma esquematizada:

### QUADRO DE CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS



Desta forma, teremos:

- a) Tributo Vinculado, Destinado e Restituível - Empréstimo Compulsório, com a materialidade de Taxa ou Contribuição de Melhoria
- b) Tributo Vinculado, Destinado e Não Restituível - Taxa ou Contribuição de Melhoria
- c) Tributo Não Vinculado, Destinado e Restituível – Empréstimo Compulsório
- c) Tributo Não Vinculado, Destinado e Não Restituível – Contribuições diversa da contribuição de Melhoria.
- d) Tributo Vinculado, Não Destinado e Não Restituível – Imposto

Por fim, cabe salientar que as demais possibilidades de enquadramento das espécies tributárias na classificação acima estudada não se coadunam com o sistema tributário vigente.

Portanto, por não existir uma classificação mais correta que a outra, mas sim classificações mais úteis e menos úteis, dentre as classificações estudadas adotaremos a proposta pelo professor Paulo Ayres Barreto, contudo, sem excluir a adotada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, entendendo que aquela complementa esta.

## **2.2 Natureza Jurídica da Contribuição à Seguridade Social**

Muito se tem discutido acerca da natureza jurídica da Contribuição a Seguridade Social, existindo posições em diversos sentidos, alguns defendendo a tese de que referido instituto tem natureza jurídica tributária e outros defendendo tese contrária.

Primeiramente, necessário se faz analisar o artigo 149 da Constituição Federal, que estabelece as seguintes espécies de contribuições:

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.

Assim sendo, conforme o dispositivo constitucional alhures identificamos três espécies de contribuições, quais sejam, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesses de categorias profissionais ou econômicas.

Dentre essas espécies de Contribuições, estudaremos no presente trabalho a Contribuição à Seguridade Social, prevista no artigo 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, que diz:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Neste ínterim, observa-se que a União, como ente político, tem a competência para criar contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, bem como de outras contribuições, esta chamadas de contribuições residuais.

Desta forma, as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social tem suas materialidades previstas na Carta Magna de forma expressa, existindo ainda, para esta modalidade, outorga de competência residual, devendo ser respeitado o disposto no artigo 154, inciso I da Constituição Federal, bem como o princípio da anterioridade nonagesimal. (BARRETO, 2006, p.107)

Neste sentido, verificamos que o Poder Constituinte, de forma expressa, estabeleceu a aplicação de alguns dispositivos presentes no regime jurídico tributário às contribuições à seguridade social.

Portanto, em que pese posições doutrinárias divergentes, entendemos que as Contribuições à seguridade social têm natureza jurídica tributária, sujeitando-se ao Regime Jurídico Tributário.

É forçoso notar que a definição da natureza jurídica das contribuições à seguridade social não deve ser feita com base no regime jurídico aplicado à espécie, mas sim com base nas suas características específicas, bem como o preenchimento dos requisitos existentes no conceito de tributo (CASTELLANI, 2009, p.92), previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que diz:

“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.”

Leandro Paulsen (2007, p.30) traz o seguinte ensinamento:

Alem de serem previstas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, tais prestações enquadram-se na noção de tributo pressuposta pelo texto constitucional. Isso porque são obrigações pecuniárias que não constituem sanção de ato ilícito, instituídas compulsoriamente pelos entes políticos para auferirem receita destinada ao cumprimento dos seus misteres.

O Supremo Tribunal Federal, a muito firmou posicionamento sobre a natureza tributária das contribuições à seguridade social, conforme se denota do aresto retirado do RE 555.664, da lavra do Ministro Rel. Gilmar Mendes:

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

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art.149 da CF de 1988. Precedentes.

Portanto, as contribuições à seguridade social submetem-se ao regime jurídico tributário, bem como possuem natureza jurídica inerente aos tributos, devendo ser submetidas aos regramentos previstos.

### **2.3 Princípios Aplicáveis**

Ultrapassadas as discussões acerca das classificações dos tributos, bem como da natureza jurídica da Contribuição à Seguridade Social, torna-se de extrema importância a análise dos princípios aplicáveis a esta espécie tributária.

A própria Constituição Federal estabelece os princípios inerentes as contribuições à seguridade social, quais sejam: a) Princípio da Legalidade, artigo 150, inciso I; b) Princípio da Irretroatividade, artigo 150, III, “a”; c) Princípio da Anterioridade, artigo 150, III, “b” e 195, § 6º; d) Princípio da Solidariedade, artigo 195;.

Estudaremos, pois, os princípios afetos especificamente a contribuição à seguridade social, lembrando-se que quase todos estes princípios também são aplicáveis as demais espécies de contribuições.

### **2.3.1 Princípio da Estrita Legalidade Tributária**

As contribuições à seguridade social se submetem ao princípio da estrita legalidade tributária, pois a lei que a instituiu deve conter de forma precisa a identificação de todos os critérios informadores da regra-matriz de incidência tributária.

Paulo Ayres Barreto (2006, p.128), acrescenta que a lei “Deve também referir os motivos que deram ensejo à sua criação e à sua finalidade, de forma a possibilitar o exame da necessidade e adequação da novel exigência, bem como vincular o destino da sua arrecadação”.

Em suma, o princípio da estrita legalidade tributária determina a obrigatoriedade da previsão dos critérios constantes na regra-matriz de incidência tributária, bem como da identificação dos motivos determinantes para sua criação e aumento.

### **2.3.2 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária**

O princípio da irretroatividade da lei tributária determina a impossibilidade, a vedação da cobrança das contribuições aos fatos jurídicos pretéritos à vigência da lei que as tenham instituído ou aumentado.

Assim, ensina com propriedade o professor Paulo Ayres Barreto (2006, p.130):

Trata-se de prescrição aplicável a todas as espécies tributárias. É um limite objetivo, veiculado constitucionalmente. O espectro de sua aplicação é precisamente demarcado. Basta examinar o momento da ocorrência do fato jurídico tributário para, em face da lei aplicada, concluir pela observância, ou não, do princípio da irretroatividade.

Neste sentido, a lei tributária que criar uma determinada contribuição ou que aumentar uma contribuição já existente, não poderá retroagir aos fatos geradores ocorridos anteriormente a sua vigência.

### **2.3.3 Princípio da Anterioridade**

O princípio da anterioridade está previsto nos artigos 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, que dizem:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
III - cobrar tributos:  
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;  
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

Trata-se de um princípio que visa coibir a surpresa do contribuinte com um nova exação, ou com um novo aumento de tributo já existente, impedindo assim, o afronto direto e inesperado ao patrimônio do contribuinte por parte do Estado.

Desta forma, a lei que instituir ou aumentar tributo, somente poderá ser aplicada no exercício financeiro seguinte aquele que haja sido publicada, bem como deverá respeitar um lapso temporal de 90 (noventa) dias, contados da data da publicação da lei no diário oficial, sendo esta última conhecida de anterioridade nonagesimal.

Cabe salientar que, as contribuições a seguridade social se submetem anterioridade nonagesimal, nos termos do artigo 195, § 6ª da Constituição Federal, sendo que as demais contribuições se submetem ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, nos termos do artigo 150, inciso III, alínea “b”, e a anterioridade nonagesimal, nos termos do artigo 150, inciso III, alínea “c”, ambos da Constituição Federal.

### **2.3.4 Princípio da Solidariedade**

O princípio da solidariedade está elencado no artigo 195, *caput*, da Constituição Federal, determinando que a seguridade social seja financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei.

Paulo Ayres Barreto (2000, apud, 2006, p.132), citando Marco Aurélio Greco, diz que este afirma ser o princípio da solidariedade, um vetor axiológico da contribuição, construindo a partir dessa premissa toda a sua formulação teórica sobre o tema.

Não obstante, o princípio em testilha traz uma alta carga de subjetividade não comportando limites objetivos para a sua interpretação e aplicação, vez que não se consegue vislumbrar o que efetivamente seja solidariedade.

Com objetivo de reduzir o grau de subjetividade do aludido princípio, o professor Paulo Ayres Barreto (2006, p.133) traz a seguinte lição: “O vetor solidariedade que ressaltasse, só vem referido para as contribuições destinadas à seguridade social, tem sua abrangência reduzida por uma série de prescrições constitucionais que enfeixam as condições para se instituir e exigir as contribuições.”

Neste sentido, há que se delimitar a abrangência do que vem a ser solidariedade, sob pena de ser endossado um cheque em branco na mão do legislador, podendo este instituir inúmeras contribuições, sob o pretexto de se atender ao princípio da solidariedade.

Portanto, sob o aspecto deste princípio, devem ser analisados os requisitos da contribuição e os demais parâmetros constitucionais estabelecidos para legitimar a instituição da cobrança ou aumento da exação.

#### **2.4 Regra-matriz de Incidência Tributária da Contribuição à Seguridade Social**

A regra-matriz de incidência tributária nada mais é do que a norma jurídica tributária em sentido geral e abstrato, ou seja, aquela que traz no seu bojo diretrizes capazes de estabelecer qual fato do mundo fenomênico será relevante para o direito, bem como a consequência advinda da ocorrência deste fato.

Diante disso, será inerente a regra-matriz de incidência tributária a existência de um critério material (comportamento), critério temporal, critério espacial, critério pessoal e critério quantitativo, chamado de mínimo irreduzível do deontico pelo professor Paulo de Barros Carvalho.

Conforme dito anteriormente, a Constituição Federal trouxe em seu texto os modelos possíveis de regras-matrizes de incidência tributária, delimitando o âmbito de atuação do legislador infraconstitucional, pois este deverá se limitar a uma série de requisitos exigidos pela Carta Magna, tais como os previstos no artigo 195, I a IV, e § 8º.

É possível identificarmos nos dispositivos constitucionais mencionados acima, o modelo da regra-matriz de incidência das contribuições para a seguridade social, vez que constam expressamente delimitados os critérios informadores da Hipótese e do Consequente, tais como o critério material, critério espacial, critério temporal, o critério pessoal, e o critério quantitativo.

Desta forma, a regra-matriz de incidência tributária da Contribuição a seguridade social prevista no artigo 195, inciso I, alínea “a”, será:

#### **HIPÓTESE:**

Critério Material – pagar ou creditar salários e demais rendimentos do trabalho;

Critério Espacial – território nacional

Critério Temporal – momento do pagamento ou creditamento do salário e demais rendimentos do trabalho

#### **CONSEQUENTE:**

Critério Pessoal - Sujeito Ativo : União ; Sujeito Passivo: empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei;

Critério Quantitativo – Base de Cálculo: montante da folha de salário e dos demais rendimentos pagos ou creditados

Alíquota: Percentual fixado em lei

O legislador infraconstitucional está adstrito a situação prevista no texto constitucional para fins de instituição de contribuição a seguridade social, devendo condicionar a criação de uma contribuição para cada situação prevista no texto da Constituição Federal.

Portanto, verificamos que a regra-matriz de incidência tributária da contribuição a seguridade social prevista no artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, não poderá sofrer alterações dos seus critérios informadores pelo legislador infraconstitucional, sob pena deste incorrer em flagrante inconstitucionalidade.

### 3. IMPLICAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI Nº 11.941/2009

#### 3.1 A Medida Provisória nº. 449/08 convertida na Lei nº. 11.941/09

A Medida Provisória nº. 449 de 04 de dezembro de 2008 trouxe inúmeras alterações no âmbito tributário, modificando a legislação federal acerca do parcelamento ordinário dos débitos, remissão, dentre outras providências referente as contribuições sociais.

Posteriormente, em 27 de maio de 2009, a media provisória em testilha, após inúmeras alterações no seu texto original, foi convertida na Lei 11.941/09, que modificou o direito tributário pátrio no tocante ao Decreto nº. 70.235/72, a Lei nº. 8.212/91 e a Lei nº. 8.213/91.

Para fins de estudo no presente trabalho, analisaremos as alterações introduzidas pelo referido diploma legal na Lei 8.212/91, especificamente no artigo 43.

O artigo 26 da Lei 11.941/09 alterou o artigo 43 da Lei 8.212/91 dispondo que:

Art. 26. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 43. ....

§ 1º - Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas às contribuições sociais, estas incidirão sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.

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

§ 3º As contribuições sociais serão apuradas mês a mês, com referência ao período da prestação de serviços, mediante a aplicação de alíquotas, limites máximos do salário-de-contribuição e acréscimos legais moratórios vigentes relativamente a cada uma das competências abrangidas, devendo o recolhimento ser efetuado no mesmo prazo em que devam ser pagos os créditos encontrados em liquidação de sentença ou em acordo homologado, sendo que nesse último caso o recolhimento será feito em tantas parcelas quantas as previstas no acordo, nas mesmas datas em que sejam exigíveis e proporcionalmente a cada uma delas.

§ 4º No caso de reconhecimento judicial da prestação de serviços em condições que permitam a aposentadoria especial após 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos de contribuição, serão devidos os acréscimos de contribuição de que trata o § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.

§ 5º Na hipótese de acordo celebrado após ter sido proferida decisão de mérito, a contribuição será calculada com base no valor do acordo.

§ 6º Aplica-se o disposto neste artigo aos valores devidos ou pagos nas Comissões de Conciliação Prévia de que trata a Lei nº 9.958, de 12 de janeiro de 2000.

Assim, verifica-se que a novel legislação inovou no ordenamento jurídico alterando o fato gerador das contribuições sociais, considerando ocorrida hipótese de incidência na data da prestação do serviço.

Cumprе destacar, que o artigo 43 da Lei nº. 8.212/91, antes da entrada em vigor da famigerada Lei nº 11.941/09, não fazia menção ao fato gerador da contribuição à seguridade social, impondo apenas ao Juiz a responsabilidade de determinar o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social.

Neste sentido, conforme vimos anteriormente, o artigo 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, disciplina expressamente que a contribuição social devida pelo empregador, terá a hipótese de incidência incidente 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.

Portanto, o momento da ocorrência do fato gerador previsto constitucionalmente para esta exação é o **momento do pagamento ou creditamento** dos rendimentos decorrentes dos trabalhos prestados por pessoa física, que poderá coincidir ou não com a data da prestação do serviço.

Não obstante, a Lei nº. 11.941/09 alterou o momento da ocorrência do fato gerador da contribuição social prevista no artigo 195, inciso I, alínea “a”, considerando ocorrido o fato gerador **na data da prestação do serviço**, ou seja, de forma equivocada, previu uma nova hipótese de incidência para esta exação, em dissonância ao que estabelece a Carta Magna de 1988.

Nota-se, assim, que o legislador infraconstitucional, ao dispor de um novo fato gerador, desrespeitou o que fora disciplinado na Constituição Federal, haja vista que a regra-matriz de incidência tributária da contribuição à seguridade social está estritamente delimitada pela Carta Magna, não podendo uma Lei Federal dispor diversamente do que fora consignado na norma constitucional.

Como é sabido, o ordenamento jurídico infraconstitucional não pode extrapolar os limites previstos na Constituição Federal, e ainda, se tratando de matéria tributária a lei infraconstitucional deve respeitar em todos os termos o que fora previsto constitucionalmente.

Frise-se, portanto, que em relação às contribuições sociais destinadas à seguridade social, as materialidades estão definidas constitucionalmente, não podendo dispor o legislador infraconstitucional de maneira diversa.

Cabe lembrar ainda, que o artigo 62, *caput*, da Constituição Federal determina que a Medida Provisória seja editada em respeito aos pressupostos constitucionais de *relevância* e

*urgência* do caso específico, o que não conseguimos vislumbrar quando da edição da Medida Provisória 449/08.

Identifica-se, assim, outra inconstitucionalidade do diploma legal em estudo, vez que não foram observados os requisitos formais para edição da Medida Provisória, acerca da relevância e urgência, posteriormente convertida em lei.

Diante de todo o exposto, entendemos que a Lei nº. 11.941/09 foi muito além das diretrizes traçadas na Constituição Federal, pois alterou a regra-matriz da contribuição à seguridade social, impondo um novo fato gerador par esta exação, devendo ser declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário.

### **3.2 O Novo Fato Gerador da Contribuição à Seguridade Social e suas Conseqüências**

Inúmeras são as conseqüências advindas com a alteração do fato gerador da contribuição à seguridade social, tais como a modificação do prazo decadencial e prescricional do tributo, o período o qual serão compreendidos para fins de cálculos de multa, juros, correção monetária pelo inadimplemento da obrigação tributária, dentre outros.

Isto decorre do fato da Contribuição à Seguridade Social ser um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, a legislação atribuiu ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento, sem o prévio exame da autoridade administrativa, sendo posteriormente homologado por esta, nos termos do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Analisaremos, sem o intuito de esgotar a matéria, a contagem do prazo prescricional e decadencial em virtude da mudança do fato gerador estabelecido pela Lei nº. 11.941/09.

Vale lembrar que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº. 8, considerando inconstitucional o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que disciplinavam as matérias sobre prescrição e decadência de crédito tributário em dissonância ao que determina a Constituição Federal, haja vista a necessidade de lei complementar para disciplinar essas matérias, bem como ao que estabelece o Código Tributário Nacional, que passou a ter o status de Lei Complementar pós a promulgação da Constituição Federal de 1988.

### 3.2.1 O Prazo Decadencial da Contribuição à Seguridade Social

Primeiramente, acerca do prazo decadencial, o artigo 173, do Código Tributário Nacional determina que o direito do Estado-fisco constituir o crédito tributário extingue-se ultrapassados 5 (cinco) anos contados: a) do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Diante disso, é importante destacar os ensinamentos do professor Eurico Marcos Diniz de Santi (2000, p.163-175), que apresenta seis regras que regulam a decadência do direito do Fisco, quais sejam:

**a) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado;**

Conforme esta regra, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha ocorrido o fato gerador, ou seja, o *dies a quo* terá o seu termo inicial a partir da constituição jurídica do fato, haja vista a ausência do pagamento antecipado.

Desta forma, o Fisco não poderá mais efetuar o lançamento tributário, extinguindo-se o direito de constituir o crédito tributário, nos termos do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

**b) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento e com notificação;**

Neste caso, havendo notificação do fisco ao sujeito passivo, sem ter havido anteriormente o pagamento antecipado, nem a ocorrência de dolo, fraude, ou simulação, servirá esta notificação como *dies a quo*, antecipando a contagem do termo inicial do prazo decadencial de cinco anos, nos termos do artigo 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

**c) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado;**

Cumprе ressaltar, que o legislador irá determinar as circunstâncias em que o pagamento antecipado deverá ocorrer.

Assim, ocorrendo o pagamento antecipado sem dolo, fraude ou simulação e não havendo notificação por parte do fisco, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos terá início a partir da ocorrência do fato jurídico tributário, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

**d) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação;**

Nesta regra de contagem do prazo decadencial do Fisco realizar o lançamento, haverá o pagamento antecipado com a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, bem como a notificação por parte do Fisco.

A notificação do Fisco servirá como *dies a quo* para contagem do novo prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Nesta hipótese, decorrido o prazo de 5 (cinco) anos sem a manifestação do Fisco acerca da ocorrência do dolo, fraude ou coação, este decairá do direito de lançar de ofício, bem como ocorrerá a decadência de formalizar juridicamente a prática de dolo, fraude ou simulação, com a conseguinte extinção do crédito tributário devido a homologação tácita do pagamento.

**e) regra da decadência do direito de lançar perante a anulação do lançamento anterior;**

Neste caso, haverá decisão judicial ou administrativa que anulou o lançamento tributário por vício formal, nos termos do artigo 173, inciso II do Código Tributário Nacional,

que servirá como *dies a quo* para contagem do prazo decadencial de 5(cinco) anos, tendo como consequência a extinção do direito do Fisco de efetuar o lançamento tributário.

#### **f) regra da decadência do direito de crédito do Fisco**

Esta regra se destina a extinção do crédito tributário e não a extinção do direito do Fisco efetuar o lançamento tributário.

Portanto, neste caso, o ato de formalização do lançamento fora realizado após o esgotamento do prazo decadencial, ou seja, o crédito foi constituído pelo Fisco ou pelo sujeito passivo após o prazo de decadência, operando-se a extinção do crédito, nos termos do artigo 156, V do Código Tributário Nacional.

#### **3.2.1.1 Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça Acerca do Prazo Decadencial da Contribuição à Seguridade Social**

Cumprе ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado conforme a doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, aplicando as regras acima estudadas. Vejamos a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º, DO CTN.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

**2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o**

**contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).**

3. As aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. Sob esse enfoque, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

4. O dever de pagamento antecipado, quando inexistente (tributos sujeitos a lançamento de ofício), ou quando, existente a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, flui o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

5. A decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

"Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

6. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

7. O artigo 173, II, do CTN, por seu turno, versa a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva,

judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

9. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ICMS pelo contribuinte restou adimplida em valor inferior ao devido, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1998 a junho de 1998, consoante consignado pelo Tribunal a quo (fls. 260/261); (c) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 13/11/2003.

10. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 150, § 4º, do Codex Tributário, contando-se o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, donde se deduz a ocorrência da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

11. O presente recurso especial é tempestivo, porquanto a data de publicação, consoante a certidão de fl. 266, foi 30/04/2007 (segunda-feira) - o primeiro dia útil seguinte ao da disponibilização da nota de expediente respectiva no Diário da Justiça Eletrônico, nos termos do art. 4º da Lei 11.419/2006 -, e o recurso foi interposto no dia 15/05/2007.

12. Recurso especial provido.

(REsp 989421 / RS, Min. Relator Luiz Fux, j.em 02/12/2008, DJ de 10/12/2008) (g.n)

Desta forma, por ser a contribuição à seguridade social um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a regra aplicada será a prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, ou seja, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Vale lembrar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo declaração por parte do contribuinte, o Fisco terá 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, para fins de atendimento ao artigo 149 do Código Tributário Nacional, sob pena de decadência.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça firmou posicionamento neste mesmo sentido, conforme a ementa retirada do Agravo Regimental, a qual se transcreve:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA. PRAZO. REGRA GERAL. CTN, ART. 173, I.

I - A jurisprudência desta Corte está orientada no entendimento de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, deve ser aplicado o prazo quinquenal estabelecido no art. 173, I, do CTN. Precedentes: REsp nº 439.133/SC, Rel. Minª DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 22/09/2008; AgRg no Ag nº 973.807/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe de 03/11/2008; REsp nº 757.922/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJ de 11/10/2007; REsp nº 811.243/CE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJ de 02/05/2006.

II - Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EREsp 1061128 / SC, Min. Relator Francisco Falcão, j.em 13/05/2009, DJ de 25/05/2009)

Portanto, a falta de lançamento por parte do contribuinte e a omissão do Fisco em realizar o lançamento conforme dispõe o artigo 149, inciso II do Código Tributário Nacional, ocasionará a decadência deste último em efetuar o lançamento tributário.

### **3.2.2 O Prazo Prescricional da Contribuição à Seguridade Social**

No tocante a prescrição, o artigo 174 do Código Tributário Nacional estabelece que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Verificamos a presença da locução “constituição definitiva” relacionada ao crédito tributário, conforme o artigo 174 do Código Tributário Nacional, cabendo, portanto, mencionar que esta não deve ser entendida de forma absoluta, opondo-se a constituição provisória do crédito tributário.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2000, p.215) ensina que:

Sistematicamente, parece-nos que a preocupação do legislador do Código Tributário Nacional foi contrapor a noção dinâmica de procedimento, prevista no Art. 142, ao produto final desse processo: o crédito tributário, formalizado pelo lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Definitividade, assim, deve ser interpretado como a qualidade o que foi produzido, tal qual ficou.

Portanto, entende-se que o crédito tributário se tornará constituído definitivamente independentemente de haver interposição de recurso, impugnação ou defesa, não implicando em nenhum impedimento para que ocorram alterações futuras.

Neste sentido, em que pese entendimentos doutrinários divergentes, teremos como termo inicial para contagem do prazo prescricional a constituição do ato de lançamento, sendo este o momento da constituição definitiva do crédito tributário.

Para que possamos adentrar ao estudo da prescrição em matéria tributária, devemos ter em mente que, a condição para o início da contagem do prazo prescricional será que o crédito tributário seja exigível, ou seja, o crédito somente será exigível após o decurso do prazo estabelecido para o pagamento, podendo, assim, falar-se em prazo prescricional.

Assim como apresentado acima, tomaremos as lições do professor Eurico Marcos Diniz de Santi (2000, p.211-227) acerca das regras que disciplinam a prescrição do direito do Fisco, quais sejam:

**a) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte;**

Nesta hipótese, não haverá o pagamento antecipado do tributo, nem a constituição do crédito pelo lançamento, sendo que o prazo prescricional terá o seu termo inicial contado a partir da data da entrega, pelo contribuinte, do documento de formalização do crédito.

Ultrapassado o prazo de cinco anos após o termo inicial, estará extinto o direito de ação do Fisco para cobrar crédito tributário, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Deve ainda, ser descontados do prazo prescricional o período em que a exigibilidade do crédito se encontrava suspensa.

**b) regra da prescrição do direito do Fisco com a constituição do crédito pelo contribuinte e com a suspensão da exigibilidade do crédito;**

Haverá neste caso, a constituição do crédito pelo contribuinte sem o devido pagamento antecipado do tributo, bem como a falta da constituição do crédito pelo lançamento, e a ocorrência da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sem, contudo reiniciar a contagem do prazo prescricional do direito do Fisco.

Assim, apresentado o antecedente da norma prescricional acima, o termo inicial para contagem do prazo prescricional será o dia em que deixar de existir a causa que ensejou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ultrapassado este prazo, restará extinto o direito de ação do Fisco, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

**c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento;**

Diferentemente, nesta regra o crédito será constituído pelo lançamento do Fisco, sem que ocorra o pagamento antecipado do contribuinte, nem a suspensão da exigibilidade do crédito ou reinício da contagem do prazo de prescrição do direito do Fisco.

Desta forma, o prazo prescricional terá o seu início a partir da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário realizado pela autoridade administrativa, e conseqüentemente, ultrapassado este prazo restará extinto o direito de ação do Fisco, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

**d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com a suspensão da exigibilidade do crédito**

Esta hipótese, a constituição do crédito será feita através do lançamento tributário pelo Fisco, com a suspensão da exigibilidade do crédito, antes do prazo para o pagamento.

O prazo prescricional será contado a partir da data em que deixar de existir a causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, e nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional, ultrapassados 5 (cinco) anos, restará extinto o direito de ação do Fisco.

**e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco;**

Neste caso, haverá o reinício do prazo prescricional, após cessada a causa interruptiva da prescrição.

Desta forma, a partir da data do despacho do juiz ordenando a citação, ou protesto judicial, ou qualquer outro ato que constitua em mora o devedor, bem como o reconhecimento do débito por este, será iniciado um novo prazo prescricional de 5 (cinco) anos.

Conseqüentemente, ultrapassados 5 (cinco) anos do reinício da contagem do prazo prescricional, restará extinto o direito de ação do Fisco.

**f) regra da prescrição do direito de crédito do Fisco**

O Professor Eurico Marcos Diniz de Santi ensina que, conforme esta regra extingue-se o direito ao próprio crédito tributário, enquanto as demais regras extinguem-se o direito de Ação do Fisco.

Assim, a regra da prescrição do direito de crédito ocorrerá quando acontecer todas as demais regras, configurando verdadeira impossibilidade jurídica de o fisco exercer o direito de ação, conforme o artigo 156, V do Código Tributário Nacional.

### **3.2.2.1 Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça Acerca do Prazo Prescricional da Contribuição à Seguridade Social**

O Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado conforme as regras acima mencionadas, citando, inclusive a doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, em seus julgados no tocante ao prazo prescricional, conforme se depreende da análise da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO (EXACIONAL). EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUÊNAL. TERMO INICIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PEDIDO DE PARCELAMENTO. CAUSA SUSPENSIVA DO PRAZO PRESCRICIONAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ARTIGO 156, V, DO CTN).

1. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário.

**3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário ex officio; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com**

**lançamento e com suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 224/252).**

4. Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

5. Assim, conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (DCTF, GIA, etc.) o prazo quinquenal para o Fisco acioná-lo judicialmente, nos casos do tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não houve o pagamento antecipado (inexistindo valor a ser homologado, portanto), nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: Resp. 850.423/SP, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ. 07.02.2008).

6. Por outro turno, nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário (artigos 145 e 174, ambos do CTN).

7. Entrementes, sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo ex vi do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Sob esse enfoque, a doutrina atenta que nos "casos em que a suspensão da exigibilidade ocorre em momento posterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito, aplicam-se outras regras: a regra da prescrição do direito do Fisco com a constituição do crédito pelo contribuinte e a regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento". Assim, "nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., págs. 219/220).

8. Considere-se, por fim, a data em que suceder qualquer uma das causas interruptivas (ou de reinício) da contagem do prazo prescricional, taxativamente elencadas no parágrafo único, do artigo 174, a qual "servirá como dies a quo do novo prazo prescricional de cinco anos, qualificado pela conduta omissiva de o Fisco exercer o direito de ação" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., pág. 227).

9. In casu: (a) cuida-se de crédito tributário oriundo de contribuição previdenciária declarado e não pago, cujo fato gerador é de 1995; (b) a constituição do crédito tributário ocorreu em 23.02.2000; (c) na mesma data, em 23.02.2000, o contribuinte formulou pedido de parcelamento do débito tributário; (d) deferido o pedido de parcelamento, o sujeito passivo descumpriu o acordo, ao não efetuar mais o pagamento das parcelas em 01.01.2002; e (e) a propositura da execução fiscal se deu em 20.05.2003.

10. A regra prescricional aplicável ao caso concreto é aquela prevista no item 07, segunda parte, da ementa, em que "nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade"

11. Desta sorte, tendo em vista que o prazo prescricional retomou seu curso em 01.01.2002 e a execução fiscal restou intentada em 20.05.2003, não se revela prescrito o direito de o Fisco pleitear judicialmente o crédito tributário in foco. 12. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 1062145 / SC, Min. Relator Luiz Fux, j. em 23/04/2009, DJ em 25/05/2009.) (g.n)

Portanto, como a contribuição à seguridade social é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte, o prazo prescricional terá início a partir do dia

seguinte ao da entrega da respectiva declaração do contribuinte ou do vencimento, o que ocorrer por último, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Importante notar, que o Superior Tribunal de Justiça firmou posicionamento neste mesmo sentido, conforme a ementa retirada do Agravo Regimental, a qual se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO ENTREGUE PELO CONTRIBUINTE. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional inicia-se a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração ou do vencimento, o que ocorrer por último. Inviável a aplicação cumulativa dos períodos referidos nos arts. 150, § 4º, e 174 do CTN.

2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no Ag 1056045 / SP, Min. Herman Benjamin, j. em 28/04/2009, DJ em 25/05/2009)

Assim, o lançamento efetuado pelo contribuinte sem o respectivo pagamento, e a omissão do Fisco em promover a execução dentro do prazo de cinco anos, da entrega da respectiva declaração do contribuinte ou do vencimento, o que ocorrer por último, ocasionará a prescrição do direito de ajuizar ação para a cobrança do tributo.

### 3.3 Efeitos da Demora na Tramitação dos Processos Trabalhistas

Em decorrência das alterações advindas com a Lei nº. 11.941/2009, observa-se a possibilidade de arguição a decadência do direito do Fisco em realizar o lançamento tributário, e posteriormente intentar ação judicial para cobrança das contribuições à seguridade social, nos casos em que o processo trabalhista ultrapassar 5 (cinco) anos de tramitação, sem que a sentença de mérito tenha sido prolatada, senão vejamos:

A alteração legislativa estabeleceu como novo fato gerador das contribuições à seguridade social, a **prestação de serviços** e não mais o **pagamento** das verbas decorrentes do trabalho. Desta forma, a Fazenda Pública terá o prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha ocorrido o fato gerador, qual seja, da prestação dos serviços, para efetuar o lançamento tributário dos respectivos créditos, nos termos do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

A título de exemplo, suponhamos que um indivíduo que prestou serviços á uma determinada empresa, durante o período de junho a dezembro de 2009, sem ter sido registrado

por esta, proponha em janeiro de 2011 a Ação Trabalhista competente, pleiteando o reconhecimento do vínculo empregatício e demais verbas rescisórias eventualmente não pagas. Proposta esta demanda, o processo tramita durante 6 (seis) anos até a sentença de mérito que reconhece o vínculo trabalhista e o direito do reclamante em receber as verbas rescisórias pleiteadas.

Cabe lembrar, que neste caso, o sujeito passivo da obrigação tributária não realizou o lançamento tributário competente, tampouco efetuou o pagamento antecipado das contribuições à seguridade social durante o período em que o reclamante trabalhou.

Considerando que não haverá recurso da parte vencida na ação, e que o tempo decorrido entre a propositura da ação e o trânsito em julgado da sentença de reconhecimento do vínculo empregatício ultrapassou 5 (cinco) anos, verifica-se a ocorrência da decadência do direito do Fisco em promover o lançamento tributário das contribuições à seguridade social.

Ora, conforme a doutrina do professor Eurico Marcos Diniz de Santi, no caso acima mencionado, aplicar-se-ia a **regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado**, na qual o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, será contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha ocorrido o fato gerador, ou seja, o *dies a quo* terá o seu termo inicial a partir da constituição jurídica do fato.

Neste sentido, observa-se que o fato de ter o reclamante prestado serviços para reclamada, durante o período de junho a dezembro de 2009, não foi vertido em linguagem competente para o mundo do direito, posto que não ocorreu o lançamento por homologação, não podendo este período ser considerado como fato jurídico.

Poder-se-ia dizer que a sentença de mérito proferida pelo juiz trabalhista, reportando-se aos fatos ocorridos durante o período trabalhado, teria o condão de verter em linguagem competente os fatos ocorridos no mundo fenomênico, os tornando fatos jurídicos, equiparando-a ao lançamento, porém, tendo decorrido *in albis* o prazo de 5 (cinco) anos, o crédito tributário estaria prescrito.

Contudo, o reconhecimento do vínculo empregatício, diante da prestação de serviços do reclamante para reclamada, após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da sua ocorrência, ocasionará a decadência do Fisco em realizar o lançamento tributário, e conseqüentemente não poderá promover ação judicial para a cobrança da exação, haja vista o perecimento do próprio direito.

Desta forma, o Fisco não poderá mais efetuar o lançamento tributário, extinguindo-se o direito de constituir o crédito tributário, nos termos do artigo 173 do Código Tributário Nacional, pois o fato gerador da exação ocorreu no momento da prestação dos serviços.

Em que pese o exemplo acima mencionado ser fictício, consistindo em mera conjectura para fins didáticos, na prática é possível encontrarmos casos idênticos ao relatado, pois o volume de processos que abarrotam o Poder Judiciário brasileiro, bem como a demora na tramitação destes é cada vez mais freqüente.

Analisando os dados estatísticos referente aos processos, em fase de conhecimento, que tramitam em 1ª instância no Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, podemos observar que em 2005 havia mais de quinhentos mil processos trabalhistas em tramitação, conforme se depreende do quadro abaixo<sup>1</sup>:

<b>ANO</b>	<b>RESÍDUO</b>	<b>CASOS NOVOS</b>	<b>EM TRAMITAÇÃO</b>
2005	193.625	311.156	504.781
2006	219.985	305.219	525.204
2007	238.756	309.256	548.012

Assim, podemos observar que a demora na tramitação dos processos, bem como o acúmulo destes no decorrer dos anos, levará em alguns casos a ocorrência da decadência do direito do Fisco em realizar o lançamento tributário, e em outros casos poderá ocorrer ainda, a prescrição do direito do Fisco em promover a ação judicial para cobrança das contribuições à seguridade social.

Portanto, é forçoso notar que a alteração legislativa trazida pela lei nº. 11.941/09, no tocante ao fato gerador das contribuições à seguridade social, além de ser inconstitucional, vez que alterou a regra matriz de incidência prevista na Constituição Federal, trará sérios problemas para o Fisco Federal, pois serão inúmeros os casos em que ocorrerá a decadência e a prescrição deste tributo.

---

<sup>1</sup> <http://www.trtsp.jus.br/html/tribunal/estatistica/movproc1.htm>

## CONCLUSÃO

As questões apresentadas e discutidas neste trabalho, sem o intuito de esgotar a matéria, podem ser condensadas nas seguintes conclusões:

1. O estudo aprofundado das normas jurídicas, distanciando-a do simples aspecto textual, é fundamental para obtenção da verdadeira significação do direito positivo, vez que este cuida da regulamentação das condutas entre os indivíduos, sendo insuficiente para a boa aplicação do direito o mero contato superficial com os textos do ordenamento jurídico.

2. O dever-ser é o verdadeiro elo de ligação entre o antecedente e o conseqüente das normas jurídicas de direito positivo, sendo que as normas jurídicas trazem no seu bojo juízos hipotéticos, com determinada conseqüência diante da realização de um fato no mundo fenomênico. Assim sendo, tal fato deve estar dentre aqueles possíveis de ocorrer, sob pena de esvaziamento da própria norma jurídica.

3. As normas jurídicas dispostas nos textos normativos, não incidem de maneira automática e infalível sobre os fatos ocorridos no mundo fenomênico, sendo necessário a construção de uma norma jurídica individual e concreta, vertendo estes fatos em liguagem competente para o direito.

Assim, em relação ao direito tributário, para que haja a subsunção entre o fato ocorrido e a norma jurídica aplicável à espécie, será necessária a emissão da norma individual e concreta, consubstanciada no ato de lançamento tributário, seja ela emitida pelo próprio contribuinte ou pelo Estado-fisco.

4. As contribuições à seguridade social têm natureza jurídica tributaria, sujeitando-se ao regime jurídico tributário e aos princípios inerentes a este, sendo que a Constituição Federal prevê expressamente o arquétipo da regra-matriz de incidência tributária desta exação, limitando o âmbito de atuação do legislador infraconstitucional, vez que este não poderá disciplinar de maneira diferente a matéria por ela tratada, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

5. Conforme a classificação proposta pelo professor Paulo Ayres Barreto as contribuições à seguridade social pode ser classificada como tributo não vinculado, destinado e não restituível.

6. A Medida Provisória nº. 449 de 04 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº. 11.941/09, modificou o fato gerador da contribuição à seguridade social, incorrendo em flagrante inconstitucionalidade, vez que o fato gerador previsto constitucionalmente para

esta exação é o momento do pagamento ou creditamento dos rendimentos decorrentes do trabalho prestados por pessoa física.

Desta forma, estando estritamente delimitada pela Carta Magna o fato gerador da contribuição a seguridade social, não poderia uma Lei Federal dispor diversamente do que fora consignado na norma constitucional, sendo a referida lei passível de Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Contudo, enquanto não houver a edição de uma norma jurídica individual e concreta, qual seja, decisão judicial em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, capaz de suspender a eficácia da Lei nº. 11.941/09, esta continuará produzindo seus efeitos jurídicos.

7. Conforme analisado anteriormente nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, e nos ensinamentos do professor Eurico Marcos Diniz de Santi, a alteração do fato gerador da contribuição à seguridade social, trouxe conseqüências diretas em relação ao início do prazo decadencial e prescricional desta exação, tendo em vista as regras que disciplinam essas duas matérias.

Cabe lembrar, que tais regras são utilizadas pelo Superior Tribunal de Justiça nas decisões que envolvem a prescrição e a decadência dos tributos.

8. Outra conseqüência trazida pela lei em comento é a possibilidade de se argüir a decadência e a prescrição das contribuições à seguridade social, prevista no artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, em decorrência da demora na tramitação dos processos trabalhistas, pois, conforme o exemplo mencionado, nos casos em que se discutir o vínculo trabalhista, ultrapassados o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, o Fisco perderá o direito de efetuar o lançamento tributário.

9. Desta forma, verifica-se que muitas vezes o legislador infraconstitucional e o próprio Poder Executivo, na ânsia de produzir leis tendentes a aumentar a arrecadação dos tributos, bem como as inúmeras Medidas Provisórias, acabam ultrapassando os limites previstos na Constituição Federal, criando verdadeiras aberrações jurídicas.

E ainda, talvez por falta de conhecimentos técnico-jurídicos, são promulgadas leis que ao invés de surtir o efeito desejado – o aumento da arrecadação – acabam por privilegiar aqueles que se socorrem da informalidade e da ausência no atendimento as leis e ao ordenamento jurídico, uma vez que poderão se valer do próprio ordenamento jurídico-tributário e do caos que assola o Poder Judiciário, no tocante a demora na tramitação dos processos, para argüir a decadência ou a prescrição dos tributos que são causas extintivas do crédito tributário.

**BIBLIOGRAFIA**

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. *Contribuições Especiais e sua Destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação e uma Visão Funcional*. 2ª Ed. Atualizada e Ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974.

HOFFMANN, Susy Gomes. *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*. Campinas, SP: Copola, 1996.

IVO, Gabriel. *A produção Abstrata de Enunciados Prescritivos*. In: *Curso de Especialização em Direito Tributário – Homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Coordenado por Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 5ª Edição. São Paulo. Malheiros. 2006.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições: Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social*. Curitiba, Juruá: 2003.