

IBET
INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

GILSON BATISTA DOS SANTOS

A JUSTIÇA DO TRABALHO E A EXECUÇÃO DE TRIBUTOS
ANÁLISE DOS PARÁGRAFOS 6º DO ART. 832 E ÚNICO DO ART. 876,
DA CLT (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 16.03.2007)

RECIFE
2008

GILSON BATISTA DOS SANTOS

**A JUSTIÇA DO TRABALHO E A EXECUÇÃO DE TRIBUTOS
ANÁLISE DOS PARÁGRAFOS 6º DO ART. 832 E ÚNICO DO ART. 876,
DA CLT (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 16.03.2007)**

Projeto apresentado como exigência da Pós Graduação 'lato sensu' do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários para obtenção do título de Especialização em Direito Tributário.

**RECIFE
2008**

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	1
2 – METODOLOGIA.....	2
2.3.1 – Tipo de Pesquisa.....	2
2.3.2 – As Fontes	2
2.3.3 – Instrumentos de Coleta	3
2.3.4 – Análise dos Dados	3
3 – PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 876 DA CLT	3
3.1 – Ampliação da Competência Material da Justiça do Trabalho	4
3.2 – Natureza Jurídica das Contribuições Sociais.....	6
3.3 – Regra-Matriz de Incidência Tributária – Contribuição Social do Empregador/Empresa	8
3.3.1 – Critério Material	9
3.3.2 – Critério Espacial	10
3.3.3 – Critério Temporal	11
3.3.4 – Critério Pessoal.....	11
3.3.5 – Critério Quantitativo.....	12
3.4 – Regra-Matriz de Incidência Tributária – Contribuição Social do Trabalhador.....	12
3.4.1 – Critério Material	13
3.4.2 – Critério Espacial	13
3.4.3 – Critério Temporal	13
3.4.4 – Critério Pessoal.....	14
3.4.5 – Critério Quantitativo.....	14
3.5 – Lançamento	14

3.6 – Execução de Ofício.....	17
4 - PARÁGRAFO 6º DO ARTIGO 832 DA CLT.....	21
5 – CONCLUSÃO.....	23
6 – BIBLIOGRAFIA.....	25

1. INTRODUÇÃO

Em 19 de março de 2007 foi publicada a Lei 11.457, conhecida como a lei criadora da Secretaria da Receita Federal do Brasil, também chamada de “Super Receita”, veiculando no art. 42 várias alterações à Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, entre elas, o acréscimo do parágrafo 6º do artigo 832 e a alteração da redação do parágrafo único do artigo 876. Eis, portanto, a redação desses dispositivos:

Art. 832. [...]

[...]

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

[...]

Art. 876. [...]

Parágrafo único. Serão executadas ex-officio as contribuições sociais devidas em decorrência de decisão proferida pelos Juízes e Tribunais do Trabalho, resultantes de condenação ou homologação de acordo, inclusive sobre os salários pagos durante o período contratual reconhecido. (NR)

Não obstante o desprezo, diuturnamente, conferido à Carta Magna, por parte do Poder Legislativo, não é nova a pretensão deste, de ver consolidada suas intenções de revestir a Justiça do Trabalho de competência material para executar, de ofício, sem o devido lançamento pela autoridade administrativa fiscal competente, as contribuições sociais decorrentes de decisões proferidas, condenatórias ou homologatórias de acordos. Inclusive, e porque não dizer, especialmente, sobre aquelas em que haja reconhecimento de relação empregatícia sem o devido registro contratual, haja vista o claro potencial arrecadatário.

O presente estudo pretende, em sua primeira parte, tecer considerações sobre o parágrafo único do artigo 876 da CLT e, para isto, abordará temas e questões relacionadas como: a importância da construção dos juízos lógicos de significação das normas jurídicas, a partir do entendimento da totalidade dos textos de direito positivo como sistema jurídico; um sintético histórico legislativo da ampliação da competência material da Justiça Especializada do Trabalho; a natureza jurídica tributária das contribuições sociais; as regras-matrizes de incidência tributária das contribuições sociais; o lançamento tributário e a competência exclusiva da autoridade administrativa para declará-lo; e, finalmente, a execução, *ex-officio*,

das contribuições sociais resultantes das sentenças proferidas pela Justiça do Trabalho. Na segunda parte do estudo, pretende-se levantar rápidas ponderações e questionamentos sobre o parágrafo 6º, do artigo 832 do mesmo texto Consolidado.

Neste sentido, duas premissas são imprescindíveis para uma correta compreensão deste trabalho: a primeira, relacionada com o entendimento do direito positivo como sistema, como sendo um “conjunto ordenado de elementos que se relacionam entre si, de forma coerente, segundo um postulado de unidade”¹; e a segunda, dizendo respeito à conceituação da norma jurídica, como sendo “a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo” – “o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito.”²

Segundo, o Prof. Paulo de Barros Carvalho, “As unidades desse sistema são as normas jurídicas que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia).”³

2. METODOLOGIA

2.1 Tipo de Pesquisa

A metodologia adotada na elaboração da presente monografia consistiu na pesquisa bibliográfica realizada nos livros e artigos científicos relacionados no último capítulo, sem falar da leitura interpretativa da legislação vigente relacionada ao tema.

2.2 As Fontes

Foram utilizados como fonte de pesquisa: a Lei nº 11.457, de 16.03.2007, a Constituição Federal de 1988, a Consolidação das Leis do Trabalho – Decreto-lei nº 5.452, de 01.05.1943, o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25.10.1966, assim como as bibliografias de doutrinadores e juristas renomados.

¹ MARQUES, Marcio Severo **Classificação Constitucional dos Tributos**. Editora Max Limonad, Ed. 2000, cit. p. 23.

² CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva, Ed.15ª - cit. p. 8.

³ CARVALHO. Id. p. 10.

2.3 Instrumentos de Coleta

Das fontes utilizadas foram colhidas notas, objetivando a melhor compreensão da matéria e a construção do raciocínio que fundamentou o trabalho monográfico ora apresentado.

2.4 Análise dos Dados

Esta monografia é resultado da exposição fundamentada de considerações pessoais, através de uma análise crítica e interpretativa das fontes utilizadas.

3. PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 876 DA CLT

Instrumentalizada através de lei ordinária, as divergências existentes sobre o parágrafo atacado são pontuais, uma vez que o espantoso texto sob exame se demonstra em total desarmonia com o presente sistema de direito posto, quer na compreensão do juízo lógico em sua significação, quer na necessária relação de subordinação hierárquica existente.⁴

Importa ressaltar que pode não bastar no mundo jurídico a existência de um único texto afirmando ou infirmando uma conduta, para se compor a integralidade da norma jurídica, mas sim ser necessária a construção de um juízo extraído da totalidade dos textos do direito positivo (regras tributárias, trabalhistas, previdenciárias, comerciais, administrativas, penais, processuais, civis, constitucionais etc.) e dos princípios válidos existentes no sistema jurídico.⁵

O princípio da estrita legalidade, insculpido no art. 150, inciso I, da CF/88, insta para que somente os enunciados introduzidos por lei sejam utilizados.

⁴ Segundo o magistério do Prof. Paulo de Barros Carvalho (in **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva – Ed. 15ª - cit. p. 8), “Se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até o mais singelos atos infralegais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema.”

⁵ Assevera ainda o Prof. Paulo de Barros Carvalho (Id. cit. p. 10), “Se pensamos que a norma é um juízo hipotético-condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y), formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, p. ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica.”

O direito positivo como sistema não deve permitir que haja antinomias entre as normas que o integram, já que a coerência é característica necessária e ínsita do sistema de direito positivo.⁶

É relevante observar um trecho de decisão do Supremo Tribunal Federal, expondo seu posicionamento confirmatório sobre a unidade do sistema de direito e a necessária relação de subordinação hierárquica ou conformidade vertical, *verbis*:

[...] O repúdio ao ato inconstitucional decorre, em essência, do princípio que, fundado na necessidade de preservara unidade da ordem jurídica nacional, consagra a supremacia da Constituição. Esse postulado fundamental de nosso ordenamento impõe que preceitos revestidos de ‘menor’ grau de positividade jurídica guardem, ‘necessariamente’, relação de *conformidade vertical* com as regras inscritas na carta política, sob pena de ineficácia e de conseqüente inaplicabilidade. (g.n.) AADIQO-652/MA; publicação DJU 02.04.93, p. 05615; Ement. vol. 01698-04, p. 00610; julgamento pólo Tribunal Pleno em 02.04.93; Ministro Celso de Melo.)⁷

Nesse contexto, importa levantar singela discussão sobre o tema, para se analisar os limites da competência material da Justiça do Trabalho para executar, *ex officio*, as contribuições sociais, conforme disposto no inciso VIII, do artigo 114 da CF/88, c/c o parágrafo único, do artigo 876 da CLT, em decorrência das sentenças condenatórias ou homologatórias de acordos que proferir.

3.1 Ampliação da Competência Material da Justiça do Trabalho

Originalmente, a competência da Justiça Especializada do Trabalho estava limitada a conciliar e julgar os dissídios individuais e coletivos entre trabalhadores e empregadores.

Em 1998, com a promulgação da Emenda Constitucional n° 20/98, que acresceu o parágrafo 3° ao artigo 114 da Constituição da República, deu-se início a ampliação da competência material da Justiça do Trabalho para, também, executar de ofício, as

⁶ Assevera ainda, o Prof. Paulo de Barros Carvalho (*in Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Editora Saraiva, Ed. 2ª, cit. págs. 45/46), que “Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental -, que dá fundamento de validade à Constituição positiva. Seu reconhecimento imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade. Isso autoriza dizermos que o sistema monoempírico do direito é unitário e homogêneo, afirmação que vale para referência ao direito nacional de um país ou para aludirmos ao direito internacional, formado pela conjunção do pluralismo dos sistemas nacionais.”

⁷ In **Classificação Constitucional dos Tributos**, Márcio Severo Marques – Editora Max Limonad, Ed. 2000, p. 31.

contribuições sociais decorrentes das sentenças que proferir, relacionadas no art. 195, I, *a* e II, da CF/88. Senão vejamos a redação destes textos legais:

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;

b) [...]

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

[...]

Considerando o tema em tela, na esfera da legislação infraconstitucional, foi, inicialmente, publicada a Lei nº 9.528/97 e, posteriormente, a Lei nº 9.876/99, ambas promovendo diversas alterações na Lei nº 8.212/91 (Lei Orgânica da Seguridade Social), dentre as quais, o comando do artigo 22 desta, que fixou a alíquota da contribuição sobre a folha de salários em vinte por cento, incidindo “*sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título (...)*”

É de se ressaltar que a redação original do artigo 22 da Lei 8.212/91 não continha a expressão “devidas”; demonstrando, claramente, que esta inovação trazida pelas leis supra declinadas, ampliou, sem qualquer autorização constitucional, a materialidade contida no suposto da norma de incidência, que somente prevê os verbos “pagar” ou “creditar” (art. 195, I, *a*, da CF/88).

O legislador ordinário também editou a Lei nº 10.035/2000, que modificou e acrescentou dispositivos na CLT⁸, relacionados às contribuições devidas à Previdência Social.

Em 8 de dezembro de 2004, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 45/04, desta vez com uma ampliação significativa da competência da Justiça do Trabalho, através de nova redação dada ao artigo 114 da Carta Maior, mantendo-se, entretanto, o contexto da redação que havia sido dada ao § 3º, do art. 114, pela EC 20/98, e que passou a existir no inciso VIII do referido artigo, alterado com a seguinte redação:

⁸ A Lei nº 10.035 de 25.10.2000, alterou a redação do parágrafo único do art. 831, do art. 880 e do § 3º do art. 897 e acrescentou os §§ 3º e 4º no art. 832, parágrafo único no art. 876; art. 878-A, § 2º, § 1º-B, § 3º e 4º no art. 879, § 4º no art. 884; art. 889-A e §§ 1º e 2º e § 8º do art. 897.

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

[...]

VIII - a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

[...]

Diante da convulsão doutrinária e jurisprudencial gerada sobre a matéria e, na tentativa de fechar lacunas deixadas pela legislação existente, especialmente sobre a controvérsia estabelecida a respeito da competência material da Justiça Especializada do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias sobre os salários pagos durante o período contratual reconhecido, foi que o legislador alterou a redação do parágrafo único do artigo 876, da Consolidação das Leis do Trabalho, por meio da Lei 11.457/2007⁹, que também criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, apelidada, com propriedade, de “Super Receita”.

Contudo, a nova legislação que detinha o objetivo de esmiuçar as controvérsias estabelecidas sobre os temas e, finalmente, trazer segurança na relação entre o Estado, trabalhadores e empresários, somente fomentou novas e antigas discussões, como as que são objeto do presente trabalho.

3.2 Natureza Jurídica das Contribuições Sociais

Grande ainda é o debate entre os juristas sobre a natureza jurídica das contribuições sociais, entretanto o legislador da Constituição Federal de 1988, ao tratar a matéria no capítulo do Sistema Tributário Nacional, torna expressa a submissão das contribuições sociais ao regime jurídico tributário e deixa patente seu posicionamento, escoimando as dúvidas existentes.

Deixando de lado, contudo, as considerações acessórias, faz-se importante, neste momento, tentar extrair do texto constitucional a natureza jurídica das contribuições. Senão vejamos a redação do art. 149, *caput*, da Constituição Federal de 1988:

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

⁹ Através da Lei n° 11.457 de 16.03.2007, foram também alterados e inseridos dispositivos nos arts. 832, 880 e 889-A da CLT.

respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A análise do *caput* do art. 149 da CF/88, especialmente nos demais artigos correlacionados no mesmo texto legal (art. 146, III; art. 150, I e III e 195, § 6º), que fazem menção à necessidade de lei complementar para o estabelecimento de “*normas gerais em matéria de legislação tributária*” (art. 146, III), inclusive, ordenando nas alíneas ‘a’ e ‘b’ sobre “fato gerador”, base de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, prescrição e decadência, assim como os art. 150, I e III e art. 195, §6º, revelam os princípios da legalidade estrita, da irretroatividade e da anterioridade; confirma, categoricamente, que as contribuições têm natureza jurídica de tributo.

Ademais, da leitura do art. 149, *caput*, da Lei Maior, extraem-se três modalidades de ‘contribuições’, sendo estas: as sociais, as interventivas e as corporativas. E da leitura cumulativa do art. 195 da CF/88, observa-se que as contribuições sociais estão subdivididas em duas categorias: as genéricas e as destinadas ao custeio da seguridade social.

Não menos importante, é a pacificação do tema no seio jurisprudencial do Pretório Excelso, a exemplo do julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, tendo como relator o Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, *in verbis*:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I; 153; 154; 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (Cf, art. 192, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, 145, 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC; Cf, art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e C.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, especiais tributárias: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).¹⁰

Inquestionável, concluir-se, que todas as contribuições relacionadas no *caput* do artigo 149 do Diploma Magno, têm natureza tributária, devendo, por consequência, obedecer ao regime jurídico que rege a tributação no Brasil.

¹⁰ PUD TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **As contribuições incidentes sobre o faturamento e a não-incidência prevista no art. 153, § 3º, da Constituição Federal.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário.** São Paulo – Editora Dialética, Ed. 1998, v.2, p.111.

Na seqüência, interessa ao estudo que sejam analisadas as normas que definem as incidências das contribuições sociais do empregador e empresa e do trabalhador, com fulcro no artigo 195, inciso I, alínea *a* e inciso II, do Texto Constitucional.

3.3 Regra-Matriz de Incidência Tributária – Contribuição Social do Empregador/Empresa

A análise da regra-matriz de incidência tributária é a descrição das próprias normas que definem a incidência do tributo, a partir da construção de um juízo hipoteticamente condicionado à realização de um fato ou de uma conduta do mundo.

Trata-se, portanto, de um modelo metodológico que permite a visualização isolada dos componentes estruturais da norma tributária, em seus diversos elementos.

Na esteira dos pensamentos do Prof. Paulo de Barros Carvalho, leiamos o que o mestre nos ensina sobre o tema em tela:

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.¹¹

Logo, na hipótese ou descritor da norma, encontramos três critérios que identificam o fato, quais sejam: o critério material, o critério espacial e o critério temporal. Já no consequente ou prescritor da norma, encontramos dois critérios: o critério pessoal, que

¹¹ CARVALHO. Id. cit. págs. 238/239.

identifica o sujeito ativo e o sujeito passivo e o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e pela alíquota.

3.3.1 Critério Material

O critério material, como núcleo central da hipótese de incidência, faz referência a um comportamento de uma pessoa e é sempre composto de um verbo (pessoal e transitivo) mais complemento.

Do Texto Constitucional, contido no artigo 195, inciso I, alínea *a*, observa-se que a seguridade social será financiada pela contribuição 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*”. Logo, nele se identifica o critério material da hipótese prevista no fato capaz de fazer surgir a obrigação tributária: pagar ou creditar (verbo) salários ou rendimentos do trabalho a qualquer título, à pessoa física que lhe prestar serviço, mesmo sem vínculo empregatício (complemento).

Já da formulação do juízo hipotético extraído do antecedente e do conseqüente da norma se obtém a seguinte condicional: se ocorrer pagamento ou creditamento de salários ou rendimentos do trabalho a qualquer título, à pessoa física que lhe prestar serviço, mesmo sem vínculo empregatício, então deve pagar contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

Com efeito, somente com a ocorrência do evento descrito na norma tributária, concretiza-se o fato jurídico tributário¹² ou fato imponível¹³, nascendo a relação jurídico-tributária e, por conseqüência, a obrigação tributária.

Ressalte-se que a expressão “fato gerador”, empregada amplamente entre doutrinadores e legisladores, assim como pela jurisprudência, demonstra ser juridicamente incorreta, conforme explica Alfredo Augusto Becker, textualmente:

¹² Afirma o Prof. Paulo de Barros Carvalho (Id. cit. p. 244): “A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar *fato jurídico tributário*.”

¹³ Para o mestre Geraldo Ataliba (*in Hipótese de Incidência Tributária* – Editora Malheiros, Ed. 3ª - Tiragem 3a, cit. p.70), “É fato imponível um fato concreto, acontecido no universo fenomênico, que configura a descrição contida na lei. É a realização da previsão legal.”

Escolheu-se à expressão hipótese de incidência para designar o mesmo que outros autores denominam de “suporte fático” ou “Tatbestand” ou “ftispecie” ou “hecho imponible” ou “presuposto del tributo” ou “fato gerador”. Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.¹⁴

Logo, na presente hipótese de incidência, não pode haver outra materialidade senão aquela constante do comando constitucional, qual seja: *pagar ou creditar salários ou rendimentos do trabalho a qualquer título, à pessoa física que lhe prestar serviço, mesmo sem vínculo empregatício.*

3.3.2 Critério Espacial

Por meio da análise do critério espacial do fato jurídico tributário, realizada através das indicações expressas ou implícitas no suposto da regra matriz, pode-se determinar os possíveis locais da ocorrência do fato jurídico tributário. Sua importância está relacionada aos efeitos que lhe são inerentes, definindo atribuições e competências, quer na esfera administrativa como judicial.

No caso das contribuições sociais, o texto positivado dá indicações genéricas à identificação do critério espacial, denotando assim, que sua ocorrência dar-se-á “*onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.*”¹⁵

Logo, o critério espacial se verifica em qualquer lugar onde a lei que instituiu o tributo exercer sua vigência territorial.

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Editora Lejus, Ed. 3ª, cit. p. 318.

¹⁵ CARVALHO. Id. cit. p. 258. Ainda sobre o tema, “classifica o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
 b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
 c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.”

3.3.3 Critério Temporal

A extração do critério temporal decorre da compreensão dos indicadores contidos no suposto da norma tributária e que “*oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.*”¹⁶

Logo, a identificação do critério temporal possibilita compor o momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

Nestes termos, pode-se identificar o critério temporal da hipótese de incidência como sendo o momento do ‘pagamento’ ou do ‘creditamento’ *de salários ou rendimentos do trabalho...*, já relacionados na materialidade da norma.

Identificados assim os três critérios que dão nexos à hipótese de incidência tributária e que nos permitem particularizar os fatos do mundo fenomênico (real-social) que dão nascimento às relações jurídico-tributárias.

3.3.4 Critério Pessoal

Pretende-se, então, à análise dos critérios previstos no conseqüente ou prescritor da regra-matriz de incidência, que nos possibilita a identificação da relação jurídica que se inicia.

Com a ocorrência do fato jurídico tributário ou fato imponible (no qual ocorre a subsunção do fato à norma) nasce a obrigação tributária, que é o centro da relação jurídica que vincula o sujeito ativo ao sujeito passivo; aquele que tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e aquele que tem o dever jurídico de pagar.

Assinala ainda o Prof. Paulo de Barro Carvalho, sobre a fenomenologia da incidência da norma tributária, que “*Nesse caso diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária).*”¹⁷

¹⁶ CARVALHO. Id. cit. págs. 260/261.

¹⁷ CARVALHO. Id. cit. p. 246.

A análise dos textos prescritivos nos leva a identificar o sujeito ativo como sendo a União (através da Secretaria da Receita Federal do Brasil) e o sujeito passivo, o empregador (pessoa física ou jurídica) ou empresário.

3.3.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária se dá pela conjunção dos dois elementos que o compõem: a base de cálculo e a alíquota; permitindo que a obrigação tributária seja revestida de valor patrimonial de natureza pecuniária.

A base de cálculo ou base imponible, conforme ensina Geraldo Ataliba “*é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeat.*”¹⁸

Ademais a base de cálculo é elemento indispensável para a identificação do critério material constante no suposto da norma tributária.¹⁹

Já a alíquota que é aplicada sobre a base de cálculo em sua quantificação, deve sempre estar expressa em lei, mercê do regime da reserva legal.

Portanto, a base de cálculo das contribuições sociais está dimensionada na própria materialidade da norma, incidindo sobre o montante dos salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a empregados e pessoa física que lhe preste serviço, sendo a alíquota, aquela definida em lei.

3.4 Regra-Matriz de Incidência Tributária – Contribuição Social do Trabalhador

Com efeito, uma vez que já foram realizadas, mesmo que de forma sintética, as considerações supra relacionadas nos sub-itens ‘2.3.1’ a ‘2.3.5’, sobre cada critério da proposta dogmática da regra-matriz de incidência tributária, nesta nova análise da norma de

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária** – Editora Malheiros, Ed. 6ª - 3ª Tiragem, cit. p. 108.

¹⁹ Faz-se indispensável enumerar as três funções creditadas à base de cálculo pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho (Id. cit. págs. 45/46): “a) função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; e c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro.”

incidência da contribuição social do trabalhador, extraída do artigo 195, inciso II, da CF/88 c/c os artigos 20 e 30, da Lei nº 8.212/91, os critérios serão dissecados de forma objetiva.

3.4.1 Critério Material

Constata-se que a materialidade da norma de incidência não se encontra definida no próprio texto constitucional (inciso II, do art. 195 da CF/88), que somente faz referência ao sujeito passivo da norma, fazendo-se necessário a sua extração através da lei ordinária que o complementa.

Com base nas alíneas *a e b* do inciso I, do artigo 30 da Lei nº 8.212/91, observa-se que a contribuição social do empregado incide sobre “*as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título*”, pelo empregador a seu favor.

Diferentemente das contribuições sociais do empregador/empresa, o critério material da norma de incidência da contribuição social do trabalhador admite, além das possibilidades expressas nos verbos ‘pagar’ ou ‘creditar’, a possibilidade expressa no verbo ‘dever’, que praticamente anula as demais, por revestir-se de caráter ínsito as ações expressas nos verbos ‘pagar’ e ‘creditar’. Ora, quem paga ou credita remuneração ao trabalhador, o faz em decorrência lógica de um crédito trabalhista devido.

3.4.2 Critério Espacial

Mediante a generalidade das indicações contidas nos textos legais, o critério espacial será em qualquer lugar onde a lei instituidora tiver vigência territorial.

3.4.3 Critério Temporal

O critério temporal da hipótese de incidência será o momento do ‘pagamento’ ou ‘creditamento’ das remunerações devidas pelo empregador ao trabalhador.

3.4.4 Critério Pessoal

Com relação ao critério pessoal, o sujeito ativo é identificado como sendo a União (através da Secretaria da Receita Federal do Brasil) e o sujeito passivo, o empregador ou empresário como responsável legal pela arrecadação da contribuição social do trabalhador.

3.4.5 Critério Quantitativo

Por último, o critério quantitativo, no qual a base de cálculo da contribuição social do trabalhador incidira sobre o salário-de-contribuição e a alíquota, definidas em lei (art. 20, da Lei nº 8.212/91).

3.5 Lançamento

Antes de se enfrentar a questão jurídica da possibilidade de se executar, de ofício, as “*contribuições sociais devidas em decorrência de decisão proferida pelos Juízes e Tribunais do Trabalho, resultantes de condenação ou homologação de acordo,...*”, constante do parágrafo único do artigo 876 da Consolidação das Leis do Trabalho, faz-se importante traçar algumas linhas sobre o estabelecimento da obrigação tributária e o conseqüente procedimento administrativo tendente à verificação da ocorrência do fato jurídico tributário e sobre o ato declaratório do lançamento, que introduz norma individual e concreta no sistema positivado (constituição do crédito tributário²⁰, conforme se extrai do *caput* do art. 142 e do *caput* do art. 150 do CTN).

De logo, importa levantar o seguinte questionamento: quando, pois, surge para alguém esta obrigação tributária?

²⁰ O caráter jurídico declaratório e não constitutivo do ato administrativo do lançamento já foi declarado pelo STF, conforme dispõe a decisão a seguir textualizada: “O lançamento é ato declaratório de crédito tributário, mas da competência privativa da autoridade administrativa, como expressa o art. 142 do CTN. Por sua natureza jurídica administrativa, esse ato não está sujeito ao controle do Legislativo ‘nas jurisdições federal e estadual’, nem da Câmara dos Vereadores na ‘jurisdição do Município’, e sem do Judiciário.” (1ª T., RE 70.690, rel. Min. Antônio Neder, DJU 28.4.78). (*in Lançamento Tributário*. José Souto Maior Borges. Editora Malheiros. Ed. 1ª - 2ª T. – p. 421).

Esta indagação foi feita pelo Prof. José Souto Maior Borges, que respondeu dizendo “*que alguém está tributariamente obrigado quando uma norma tributária qualquer lhe prescreve um determinado comportamento e esse comportamento consiste na prestação do tributo.*”²¹

Tal norma tributária criadora de dever jurídico tributário pode ser emitida por diversas fontes do direito, também chamadas de *veículos introdutores de normas*, pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho²², a exemplo das normas emitidas pelos órgãos da administração, pelo próprio sujeito passivo ou pelo poder judiciário, tendo esta caráter individual e concreta ou individual e abstrata.

No caso do presente estudo, importam as normas individuais e concretas e individuais e abstratas emitidas através da Justiça Especializada do Trabalho, decorrentes das sentenças que proferir. As sentenças trabalhistas são sempre normas individuais e concretas em sua natureza trabalhista, contudo, em sua natureza tributária, podem ser tanto individuais e concretas como individuais e abstratas.

Isto porque a Justiça do Trabalho pode prolatar sentença sobre a qual decorra imediato cumprimento da obrigação de pagar nela constituída, concretizando, também, o fato jurídico tributário, o que importaria na veiculação de norma individual e concreta. Contudo, as sentenças prolatadas, mas ainda não cumpridas em sua obrigação de pagar, refletem fato jurídico tributário ainda não ocorrido no espaço e no tempo, o que impossibilita sua concretude, permanecendo individual, mas abstrata.

Dispõe o Código Tributário Nacional (art. 133, § 1º c/c art. 139), que o crédito tributário se estabelece como decorrência factual da obrigação tributária. Contudo, tal disposição é atacada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, que afirma não ser possível cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação e que mesmo existindo o crédito em estado de iliquidez e incerteza, constitui-se numa realidade jurídica na qual a obrigação tributária está inserida.²³

Por outro lado, o Código Tributário Nacional²⁴, em seu artigo 142, reza que o crédito tributário, para ser constituído, deve ser precedido do correspondente lançamento, *in verbis*:

²¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. Editora Malheiros. Ed. 1ª - 2ª T. – cit. p. 40.

²² CARVALHO, Id. p. 46.

²³ CARVALHO, Id. p. 293.

²⁴ É pacífico o entendimento que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o status de lei complementar.

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Logo, mediante o que prescreve o *caput* do artigo 142 do CTN, a competência da autoridade administrativa se constitui num pressuposto legalmente estabelecido para a realização do ato do lançamento válido.

O professor Eurico Diniz de Santi, em trabalho literário sobre Lançamento Tributário (cit. p. 146) assim manifestou-se sobre as acepções do termo “Lançamento”:

Em seu desenvolvimento, a legislação e a técnica-dogmática incorporaram aos textos legais e à doutrina o temor “lançamento”, acrescentando, com estas novas aplicações, novo matiz de significados à plurivocidade de sentidos de que já gozava o vocábulo, empregando-o assim: (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 do CTN, *caput*), produto daquele processo, (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário no caso dos chamados “lançamentos por homologação” (art. 150 do CTN e §§).²⁵

Ademais, normas gerais de direito tributário que tratam sobre lançamento são expressas no sentido de que sua introdução no sistema positivado deve ocorrer por meio de veículo legislativo próprio que é a Lei Complementar, mercê do artigo 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal de 1988.

O procedimento descrito no art. 142 do CTN, também denominado de norma de estrutura informativa do modo de produção do ato-norma administrativo de lançamento válido, por Eurico Marcos Diniz de Santi, requer para seu ingresso no ordenamento jurídico como norma válida, o que chama de “*fato administrativo suficiente, o que a seu turno*

²⁵ DE SANTI, Eurico Diniz. **Lançamento Tributário** – Ed. Max Limonad, Ed. 2ª - 2ª T. cit. p. 146.

*pressupõe: (i) a autoridade competente, (ii) a publicidade ou formalização normativamente prevista, (iii) a ocorrência do motivo do ato e (iv) o procedimento previsto em lei.”*²⁶

Assim, o objetivo do procedimento realizado pela autoridade administrativa competente, por meio dos comandos estruturais definidos no art. 142 do CTN, para a concretização do ato do lançamento, é para que seja efetuada a verificação do “fato gerador da obrigação tributária” ou fato jurídico tributário, do cálculo do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo da relação e de determinar a matéria tributável, e sendo o caso propor a aplicação da penalidade cabível.

Neste entendimento, o procedimento previsto no texto positivado não é facultativo ou mesmo dispensável, mas é solenidade jurídica obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do CTN).

Não basta, portanto, que tenha ocorrido a concretização do fato jurídico tributário (fato gerador), constatado através da emissão de norma individual e concreta, contida nas decisões proferidas pelo judiciário trabalhista, para se poder exigir o tributo dele decorrente; sendo necessária a efetivação do crédito de forma vinculada e obrigatória, por agente público competente, através do procedimento administrativo definido no *caput* do art. 142 do CTN, objetivando o ato do lançamento tributário e sua introdução no sistema jurídico.

3.6 Execução de Ofício

A verdade está patente aos olhos - grande tem sido a sede da União Federal de arrecadar tributos e, no caso particular, de minimizar o déficit que assola as contas da previdência social. E neste afã, o Poder Legislativo é pressionado para legislar, muitas vezes, em total desarmonia com o sistema e os princípios constitucionais tributários vigentes.

Corretas as palavras do Prof. Roque Antônio Carrazza, ao afirmar que “*O interesse arrecadatório do Fisco é a mãe de todas as inconstitucionalidades.*”²⁷

Há de se questionar como pode o legislador visualizar a possibilidade jurídica da realização da execução de ofício de crédito tributário, sem o devido lançamento fiscal realizado pela autoridade administrativa competente?

O poder judiciário, através da Justiça Especializada do Trabalho, no exercício da sua competência material, através das decisões de natureza declaratória, condenatória e

²⁶ DE SANTI. Id. cit. p. 151.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. Editora Malheiros. Ed. 3ª, cit. p. 5.

homologatória de acordos, emite norma individual e concreta em relação à matéria trabalhista, e pode emitir norma individual e concreta ou individual e abstrata criadora de dever jurídico tributário, contudo, somente a autoridade administrativa competente, pode “constituir o crédito tributário”, através do lançamento, nos moldes do *caput* do artigo 142 do CTN, concretizando assim a norma individual veiculada com a sentença.

Logo, até que ocorra o momento em que o contribuinte é citado para pagar o tributo ou ofertar bens à penhora, ainda não tem ocorrido, via de regra, o ato de lançamento, com a regular notificação do devedor para apresentação de defesa que, enquanto não apreciada, impossibilita a prática de atos tendentes à exigência do gravame.

No entendimento continuado a partir da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da PFN, havendo a execução de ofício das contribuições sociais, não haverá outra opção procedimental de reação do contribuinte à exigência fiscal respaldada pela Justiça do Trabalho, que não seja aquela articulada por meio dos embargos à execução, o que implica em prévia constrição patrimonial, e que, de logo, fere frontalmente a cláusula do devido processo legal, insculpido no inciso LIV, do artigo 5º, da Constituição Federal, que dispõe que “*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.*”

O procedimento que ora vem se adotando na Justiça Especializada do Trabalho de executar de ofício os créditos tributários apurados (porque não dizer LANÇADOS) pelo próprio Juiz, em decorrência dos acordos homologados e das decisões proferidas, invade esfera reservada ao EXECUTIVO, porque, repita-se, o lançamento é ato privativo da administração.

Não é correta a intenção do legislador, motivado pela vontade de ver celerizado o procedimento executivo relacionado à obrigação tributária decorrente das decisões proferidas na Justiça do Trabalho, com foco único de abastecer os cofres públicos, em nome da “justiça social”, em detrimento de alguns dos princípios constitucionais (Princípio da Separação dos Poderes, Princípio da Igualdade, Princípio da Segurança Jurídica, *Due Process of Law*,) mantenedores do real Estado Democrático de Direito.

Ora, mesmo que haja benefícios para muitos, a verdadeira justiça social, não pode ser alcançada com a usurpação dos direitos constitucionais de alguns, mas, unicamente, com a garantida dos direitos de todos. As razões podem até ter a aparência de corretas, mas não justificam o desrespeito aos princípios constitucionais.

Não há formalização de crédito tributário sem o devido lançamento efetuado pela autoridade administrativa.

Importa frisar, que o processo judicial, mesmo com a garantia do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa etc. (inciso LV, art. 5º, da CF/88), não substitui, com a devida vênia, o ato administrativo do lançamento inerente ao executivo, como querem admitir alguns doutrinadores, por considerarem que seria mera repetição de “procedimentos”.

Mesmo fechando os olhos por um instante ao princípio do devido processo legal, importa lembrar que na maioria das ações trabalhistas, em especial a reclamação trabalhista, a matéria tributária, quando é tratada, o é de forma indireta, sendo meramente acessória a certos pedidos, cujas causas de pedir têm seus fundamentos encravados na camada do direito do trabalho. Logo, em respeito ao princípio da adstrição aos pedidos, a matéria posta sob o crivo do juiz do trabalho resta, ordinariamente, limitada aos compêndios da legislação trabalhista, declarando a natureza jurídica das verbas trabalhistas sobre as quais deve incidir os tributos (contribuições sociais e imposto de renda).

Na fase de conhecimento da reclamação trabalhista não há, verdadeiramente, análise de mérito das inúmeras questões que podem envolver a matéria relacionada ao direito tributário (ex: Regra-Matriz de Incidência Tributária, Isenção, Decadência, Prescrição, Lançamento etc.) e, especificamente, aos tributos que a Justiça do Trabalho se viu revestida de “competência” para executar. Portanto, não há como se considerar que o empregador/empresário teve os princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da igualdade etc., resguardados.

Vê-se que a execução de ofício que significa, para muitos doutrinadores e juízes, a outorga constitucional (art. 144, inciso VIII, da CF/88) de se poder “executar sem passar pela administração”, é uma ofensa ao devido processo legal, já que a discussão na esfera administrativa, por parte do empregador/empresário, constituir-se-ia, de fato, na primeira oportunidade de se defender e dar-lhe-ia as condições legais de exercer o contraditório que teria como foco principal de análise a norma tributária.

Resta, também, abordar sobre a cláusula *petrea* da separação dos poderes, pois não obstante o poder político ter como característica fundamental unicidade e indivisibilidade, a manifestação desse poder se dá de forma descentralizada, através de diversos níveis e órgãos de competência. Outrossim, o art. 2º da Carta Magna reza que “*São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário*”.

A função estatal trina (legislativo, executivo e judiciário) elaborada por Montesquieu em sua doutrina da separação dos poderes e que é fundamento atual sobre o

qual repousa o Estado Democrático de Direito em que vivemos, possibilita a limitação concreta do poder político e de ver resguardados os direitos individuais dos cidadãos.

Apesar de o objetivo ser a convivência harmônica entre os poderes do Estado, faz-se necessária a existência do sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*), criado exatamente para obstaculizar o exercício arbitrário do poder.

Destacando a posição de Renato Alessi, que separa a função administrativa da função judicial, utilizando critérios jurídicos bem delineados, assim sintetiza Halley Henares Neto em seu artigo, textual:

[...] na função administrativa verifica-se a emissão de atos administrativos, pelo poder público, por meio dos quais operam-se atuações práticas em busca do atingimento de finalidades pré-ordenadas pela lei e pelo interesse público (ratio: ato administrativo - instrumento introdutório secundário de normas no ordenamento jurídico), e, na função judicial, encontra-se presente a noção de análise de matéria litigiosa por poder independente dos quadros da administração pública (poder judicial), com característica de imutabilidade (força de coisa julgada), através de juízo imparcial.²⁸

O Juiz, ao executar *ex officio*, deixa seu ofício constitucional, para de magistrado e julgador imparcial passar a agente promovedor de ato de lançamento e defensor dos interesses do fisco federal, em clara afronta ao artigo art. 60, § 4º, inciso III, da CF/88.

Assim, no magistério do professor Renato Lopes Brecho se, “*um processo de execução sem título executivo ou com título executivo que não seja a expressão de dados seguros e confiáveis (ou seja, líquidos, certos e exigíveis) afasta o devido processo legal e retira o país do rol dos Estados Democráticos de Direito*”, o que demonstra a incontornável antinomia existente entre a execução fiscal de ofício e a cláusula do devido processo legal.²⁹

Conclui-se, assim, que também há afronta ao princípio da separação dos poderes, a atuação do juiz de forma substitutiva à autoridade administrativa fazendária, para efetuar o ato do lançamento em sede de liquidação de sentença e com o agravante de promover a execução de ofício em nome de terceiro que não foi parte no processo, atuando no interesse deste, em posição conflitante de magistrado e interessado, ao mesmo tempo.

²⁸ HENARES NETO, Halley. Duas Questões de Processo Administrativo: 1 Exame do Mérito da Matéria em Grau de Recurso Administrativo em Hipótese na Qual a Decisão de 1º Grau não analisou o Mérito da Causa; 2 Coisa Julgada Administrativa Contra o Próprio Poder Público. Artigo publicado na *Júris Síntese* n° 55, referindo-se a obra de ALESSI, Renato. *Sistema istituzionale di diritto amministrativo*. Giuffrè, 1970, p. 02 a 19; MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*, Rio de Janeiro: Forense, v. I, p. 14 a 19; p. 85.

²⁹ BRECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Editora Dialética, Ed. 2000 – cit. p. 163.

4. PARÁGRAFO 6º DO ARTIGO 832 DA CLT

Declara o novo parágrafo 6º do artigo 832 da CLT, que o “*acordo celebrado após o trânsito em julgado da sentença ou após a elaboração dos cálculos de liquidação de sentença não prejudicará os créditos da União.*”

Mesmo diante de tese esboçada na análise do parágrafo único do artigo 876 da CLT, que resulta na impossibilidade jurídica de aceitação da existência de relação jurídica tributária entre os litigantes e a União, sem o devido ato do lançamento, produzido pela autoridade administrativa competente e, muito menos, da sua execução, *ex officio*, faz-se necessário levantar alguns argumentos sobre a regra de direito positivo em tela, para, também, demonstrar a sua total incoerência e antagonia com o presente sistema de direito positivo.

Atualmente, fazem parte da composição dos cálculos de liquidação das sentenças proferidas pela justiça do trabalho, os créditos tributários decorrentes das Contribuições Sociais do empregado/empresa e do trabalhador, assim como do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer da pessoa física.

Ocorre que em ambas espécies tributárias, o critério material das hipóteses de incidência não permite que haja inflexibilidade no critério quantitativo do conseqüente da norma, como quer impor a regra em comento.

Ora, conforme já foi declinado, na análise das regras-matrizes de incidência das contribuições sociais, o juízo hipotético extraído do antecedente da norma impõe dependência à ocorrência de ‘pagamento’ ou ‘creditamento’ de salários e remunerações ou rendimentos do trabalho a qualquer título, para que haja subsunção da norma ao fato jurídico tributário.

A contribuição social do trabalhador é a espécie que dá mais amplitude para constituição do crédito tributário a partir do trânsito em julgado da sentença trabalhista de natureza declaratória, condenatória ou homologatória de acordo, já que o critério material admite como fato jurídico capaz de gerar a obrigação tributária, além de ‘pagar’ ou ‘creditar’, ‘dever’ remunerações.

Por outro lado, considerando que o critério material da norma de incidência se dá sobre as remunerações ‘pagas’, ‘creditadas’ ou ‘devidas’, não havendo qualquer prevalência jurídica entre as expressões; havendo acordo com redução da base de cálculo, deverá ser aplicada a condição mais benéfica ao contribuinte.

Já com relação ao critério material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, faz-se importante, inicialmente, visualizar o suporte legal, contido no inciso III, do artigo 153 da CF/88, que assim reza:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
III – renda e proventos de qualquer natureza;
[...]

Constata-se que o critério material contido na norma reside no núcleo auferir ou adquirir ‘renda’ ou ‘proventos’; sendo necessário que haja acréscimo patrimonial.

A professora Mary Elby Queiroz, dissecando a regra-matriz do Imposto sobre a Renda, manifestou-se sobre o aspecto material da norma, constatando o seguinte:

[...] que a respectiva materialidade (aspecto material) reside no tripé: i) no núcleo, adquirir renda ou provento; ii) que a renda ou provento se caracterize como riqueza nova, isto é, que haja o acréscimo do patrimônio; e iii) que exista a disponibilidade de renda ou proventos para o beneficiário que dela possa dispor livremente.³⁰

A análise da materialidade das normas de incidências das contribuições sociais e do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza confirma e demonstra a impossibilidade constitucional de se impor tal imutabilidade aos créditos da União, conforme descrito no parágrafo 6º do artigo 832 da CLT, caso ocorra qualquer variação no critério quantitativo - em sua base de cálculo, em decorrência do tempo em que o evento descrito na hipótese venha a ocorrer.

Ora, em relação às sentenças condenatórias e homologatórias de acordo proferidas na Justiça do Trabalho, uma vez discriminadas a natureza dos títulos na liquidação, em decorrência das parcelas de natureza remuneratórias, é efetuado o indevido “lançamento”, pelos órgãos auxiliares da Justiça do Trabalho, com a homologação dos cálculos, por parte do juiz, dos créditos decorrentes das contribuições sociais do empregador/empresa, da contribuição social do trabalhador à previdência social e do imposto de renda da pessoa física do reclamante.

³⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Editora Manole – Ed. 1ª - cit. p. 121.

Neste caso, em decorrência dos créditos tributários “apurados/lançados” nos cálculos de liquidação da sentença, tornam-se sujeitos passivos do dever jurídico de pagar os tributos, tanto o empregado/reclamante como o empregador/reclamado.

Contudo, o critério material das normas de incidência tributárias decreta a impossibilidade jurídica da obediência ao disposto no § 6º do artigo 832 da CLT, por sua inconstitucionalidade, na ocorrência de celebração de acordo após a elaboração dos cálculos de liquidação ou do trânsito em julgado da sentença.

Portanto, com a possibilidade de celebração de acordo em qualquer momento do procedimento processual trabalhista e com o efetivo ‘pagamento’ ou ‘creditamento’ dos valores acordados (de natureza remuneratória), concretiza-se o fato jurídico tributário (fato gerador) capaz de fazer surgir a relação jurídico-tributária, impondo a que o juiz, na construção dos juízos lógicos extraídos do conjunto dos textos do direito positivo, reconheça o valor do acordo como a nova base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota, tendo em vista que a base de cálculo confirma o critério material expresso no suposto das normas.

5. CONCLUSÃO

Diante das argumentações expendidas focalizando o parágrafo único do artigo 876 e o parágrafo 6º do artigo 832, ambos da CLT, podem ser obtidas as seguintes conclusões:

I – Através da construção dos juízos lógicos de significação das normas jurídicas, a partir do entendimento da totalidade dos textos de direito positivo, é possível constatar que as regras prescritivas contidas nos parágrafos 6º do artigo 832 e único do artigo 876, da CLT estão em desarmonia com o sistema jurídico, quer na compreensão do juízo lógico em sua significação, quer na necessária relação de subordinação hierárquica existente.

II - As contribuições relacionadas no *caput* do artigo 149 do Diploma Magno têm natureza tributária, devendo, por conseqüência, obedecerem ao regime jurídico que rege a tributação no Brasil.

III – As contribuições sociais do empregador/empresa e do trabalhador têm as seguintes regras-matrizes de incidência tributária:

Contribuições Sociais do Empregador/Empresa.

- a) Critério Material: pagar ou creditar salários ou rendimentos do trabalho a qualquer título, à pessoa física que lhe prestar serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

- b) Critério Espacial: o critério espacial se verifica em qualquer lugar onde a lei que instituiu o tributo exercer sua vigência territorial.
- c) Critério Temporal: o momento do pagamento ou do creditamento de salários ou rendimentos do trabalho a qualquer título.
- d) Critério Pessoal: sujeito ativo é a União (através da Secretaria da Receita Federal do Brasil) e o sujeito passivo é o empregador (pessoa física ou jurídica) ou empresário.
- e) Critério Quantitativo: base de cálculo é o montante dos salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a empregados e pessoa física que lhe preste serviço e a alíquota, aquela definida em lei.

Contribuições Sociais do Trabalhador/Empresa.

- a) Critério Material: ter as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, pelo empregador;
- b) Critério Espacial: o critério espacial se verifica em qualquer lugar onde a lei que instituiu o tributo exercer sua vigência territorial.
- c) Critério Temporal: o momento do ‘pagamento’ ou ‘creditamento’ das remunerações devidas pelo empregador ao trabalhador.
- d) Critério Pessoal: o sujeito ativo é a União (através da Secretaria da Receita Federal do Brasil) e o sujeito passivo, o empregador ou empresário como responsável legal pela arrecadação da contribuição social do trabalhador.
- e) Critério Quantitativo: base de cálculo é o salário-de-contribuição e a alíquota são aquelas definidas em lei (art. 20, da Lei nº 8.212/91).

IV – Não basta que tenha ocorrido a concretização do fato jurídico tributário (fato gerador), constatado através da emissão de norma individual e concreta, contida nas decisões proferidas pelo judiciário trabalhista para se poder exigir o tributo dele decorrente; sendo necessária a efetivação do crédito de forma vinculada e obrigatória, por agente público competente, através do procedimento administrativo definido no *caput* do art. 142 do CTN, objetivando o ato do lançamento tributário e sua introdução no sistema jurídico.

V – A execução, de ofício, promovida pela justiça do trabalho, das contribuições sociais definidas no parágrafo único do artigo 876 da CLT, afronta o sistema jurídico vigente, uma vez que: promove a execução de ofício de crédito tributário, sem o devido lançamento fiscal realizado pela autoridade administrativa competente; fere o princípio da separação dos poderes, invadindo esfera reservada ao executivo; fere o princípio da igualdade, dando tratamento diferenciado aos contribuintes em iguais condições; fere o princípio da segurança

jurídica e do devido processo legal, por atropelar as disposições legais criadas para dar proteção ao Estado Democrático de Direito.

VI - Os critérios materiais das normas de incidência dos tributos executados pela Justiça do Trabalho, em decorrências de sentenças proferidas decretam a impossibilidade jurídica da obediência ao disposto no § 6º do artigo 832 da CLT, por sua inconstitucionalidade, na ocorrência de celebração de acordo após a elaboração dos cálculos de liquidação ou do trânsito em julgado da sentença, tendo em vista que a celebração de acordo em qualquer momento do procedimento processual trabalhista, com o efetivo pagamento ou creditamento dos valores acordados (de natureza remuneratória), concretiza o fato jurídico tributário, impondo a que o juiz reconheça o valor do acordo como a nova base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota.

6. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva - 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros – 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense – 2001.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense – 2001.

BORGES, Souto Maior. *Obrigação Tributária – Uma Introdução Metodológica*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros – 1999.

_____. *Lançamento Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros – 1999.

BEKCER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Lejus – 2002.

BRECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética - 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros – 2007.

_____. *ICMS*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros – 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva - 2003.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva – 1999.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 4ª Ed. São Paulo: Max Limonad – 2002.

CEZAROTI, Guilherme (Coordenador). *Contribuições*. São Paulo: Quartier Latin – 2003.

COELHO, Sacha Calmo Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense – 2004.

ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas Gerais de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad – 1997.

HENARES NETO, Halley. *Duas Questões de Processo Administrativo: 1 Exame do Mérito da Matéria em Grau de Recurso Administrativo em Hipótese na Qual a Decisão de 1º Grau não analisou o Mérito da Causa; 2 Coisa Julgada Administrativa Contra o Próprio Poder Público*. Artigo publicado na *Júris Síntese* nº 55, referindo-se a obra de ALESSI, Renato. *Sistema istituzionale di diritto amministrativo*. Giuffrè, 1970; MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, v. I.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais – 2004.

MANOEL, Messias Peixinho. GUERRA, Issabella Franco Guerra. FILHO, Firly Nascimento (Organizadores). *Os Princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris – 2001.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad – 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros – 2003.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin – 2004.

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

_____. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado – 2001.

PINTO, José Augusto Rodrigues. *Execução Trabalhista*. 8ª Ed. São Paulo: LTr – 1998.

PUD TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *As contribuições incidentes sobre o faturamento e a não-incidência prevista no art. 153, § 3º, da Constituição Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética - 1998 - v.2.

QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense – 1998.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. 1ª Ed. São Paulo: Manole – 2004.

KONKEL JÚNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. São Paulo: Quartier Latin – 2005.

REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo Fiscal – Competência Concorrente e Normas Gerais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos – 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Max Limonad – 2001.

TEIXEIRA FILHO, Manoel Antônio. *Execução no Processo do Trabalho*. 7ª Ed. São Paulo: LTr – 2001.

PEDUZZI, Maria Cristina Irigoyen. *A Competência da Justiça do Trabalho para a Execução das Contribuições Previdenciárias*. Artigo publicado na Revista do Tribunal Superior do Trabalho. Rio de Janeiro: Síntese - vol. 70 – nº 1 – jan/jun 2004.