

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Leão João Dehon Maciel¹

Joana D'arc Medeiros Martins²

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de compreender a prescrição e decadência das contribuições previdenciárias, em toda a sua complexidade, de acordo com o ordenamento jurídico pátrio. A discussão sobre esta temática é relevante, pois é imperioso o estudo do prazo decadencial como condição para que se compreenda a origem dos princípios de natureza tributária, sua evolução e abrangência ao longo da história da previdência social e culminarmos com a aplicação de tais princípios na administração pública. A função primordial dos impostos é angariar recursos para um funcionamento eficiente do Estado a fim de proporcionar bons serviços à coletividade e essa atribuição é delegada à Fazenda Pública, no que se refere às contribuições previdenciárias. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental com enfoque nos aspectos da prescrição e da decadência das contribuições previdenciárias, assim busca-se através deste estudo, compreender com profundidade o tema e desenvolver uma análise rigorosa da temática. A análise pontuou o referencial do Direito da seguridade social, e da decadência e prescrição no Direito tributário como uma necessidade de reação evolutiva do próprio Estado, abordando o problema posto sob o aspecto diverso do consagrado pela dogmática tradicional, na tentativa de vislumbrar horizontes outros que privilegiem a compreensão do que seja o avanço da edição da Súmula Vinculante nº8, de forma mais abrangente. Foi realizada uma análise crítica da doutrina que trata do caráter do direito tributário brasileiro. Conclui-se que ao considerar a posição do STF, através da edição da Súmula Vinculante nº8, deu-se um passo relevante na democracia brasileira, ao disciplinar o prazo decadencial das contribuições previdenciárias em cinco anos, frente à ganância do estado brasileiro em arrecadar tributos utilizando ficção jurídica ilegítima, visto que o ato administrativo tributário deve preencher as formalidades, os requisitos estabelecidos em lei, para a sua validade e a efetiva aplicação da sanção.

¹ Discente do Curso de Pós Graduação Especialização em Gestão Fiscal e Tributária do Centro Universitário do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

² Docente e Professora Orientadora do Curso de Pós Graduação Especialização em Gestão Fiscal e Tributária do Centro Universitário do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

Palavras-chave: Direito Tributário. Súmula Vinculante. Prazo Decadencial

ABSTRACT

The present work monograph has the objective of understanding the prescription and decadence of the contributions previdenciárias, in all its complexity, in agreement with the ordenamento juridical pátrio. The discussion on this thematic one is important, because it is imperious the study of the period decadencial as condition so that it is understood the origin of the beginnings of tributary nature, its evolution and inclusion along the history of the social welfare and we culminate with the application of such beginnings in the public administration. The primordial function of the taxes is angariar resources for an efficient operation of the State in order to provide good services to the collective and that attribution is delegated to Public Finance, in what he/she refers the contributions previdenciárias. Focus is given for the aspects of the prescription and of the decadence of the contributions previdenciárias, it is looked for like this through this study, to understand with depth the theme and to develop a rigorous analysis of the thematic. The analysis punctuated the referencial of the Right of the social seguridade, and of the decadence and prescription in the tributary Right as a need of evolutionary reaction of the own State, approaching the put problem under several focus of the consecrated by the dogmatic traditional, in the attempt of shimmering horizons others that privilege the understanding than it is the progress of the edition of Súmula Vinculante nº8, in an including way. It was accomplished a critical analysis of the doctrine that is about the character of the Brazilian tributary right. It is ended that when considering the position of STF, through the edition of Súmula Vinculante nº8, gave him an important step in the Brazilian democracy, when disciplining the period decadencial of the contributions previdenciárias in five years, front the gain of the Brazilian state in collecting tributes using illegitimate juridical fiction, because the administrative act should fill the formalities, the requirements established in law, for its validity and the effective application of the sanction.

KeyWord : Tributary right, Installment, Súmula Vinculante, Prazo Decadencial

1 INTRODUÇÃO

No direito o tempo sempre teve uma especial atenção, pois permeia as relações humanas, em que, atos jurídicos são realizados e refeitos, sendo o direito que delinea o fato e define seus efeitos.

Os conceitos sobre prescrição e decadência, compreendidas como categorias jurídico-positivas, são fundamentais para o estudo em questão, como

forma de melhor entender a sistemática fixada na legislação vigente no país que se refere às contribuições previdenciárias.

A prescrição e decadência possuem por objeto as pretensões, por atingir a ausência do exercício da ação e tem por objetivo extingui-la, fundamentando-se no interesse jurídico-social.

Logo, há um interesse público no instituto da prescrição, que visa à harmonia social e ao equilíbrio das relações jurídicas que são tuteladas pela ordem pública.

Na relação entre o Fisco e o contribuinte, surge uma relação de natureza coercitiva, jurídica e obrigacional, em que o Estado deve exercer o poder de acordo com as limitações fixadas pela Constituição Federal vigente do país.

Nesta pesquisa estudar-se-á os aspectos que envolvem a especificidade, do prazo decadencial das contribuições previdenciárias, face o direito intertemporal, em razão da eficaz aplicação dos princípios constitucionais, assim busca-se através deste estudo, compreender com profundidade o tema e desenvolver uma análise rigorosa da temática.

Assim, o interesse, no campo pessoal fundamenta-se na importância percebida pelo autor da temática que envolve os aspectos de prazo decadencial das contribuições previdenciárias, previstas no artigo 195 da Constituição Federal vigente, uma vez que o tema é de grande relevância para a sociedade contemporânea e para o estudo do meio jurídico acadêmico.

No que tange ao campo social e jurídico, a pesquisa tem sua relevância dada à análise do contexto dos aspectos legais que diretamente envolve aspectos e conceitos do direito tributário pátrio vigente.

Quanto ao aspecto científico, o estudo mostra-se totalmente vinculado à questão da necessidade de uma discussão ampla para um debate jurídico sobre o direito tributário, no que se refere ao prazo decadencial das contribuições previdenciárias. Todavia, frente a essa justificativa, aponta-se o seguinte questionamento: Quais os impactos para os contribuintes das contribuições previdenciárias decorrentes das mudanças relativas aos prazos de prescrição e decadência, promovidas pela súmula vinculante nº8 do STF?

Esse problema nos induz a seguinte hipótese, a saber: A súmula vinculante nº8 do STF, ao suprimir a negativa de repetição de indébito da quantia já recolhida pelo contribuinte, que não preiteou a restituição até 11 de junho de 2008,

agride a cidadania do brasileiro, que ao contrário deveria ser autorizado a postular a restituição do que pagou aos cofres públicos em desacordo com a Constituição Federal vigente.

Assim, diante do exposto, delineamos, como objetivo geral desse estudo identificar os impactos para os contribuintes das contribuições previdenciárias decorrentes das mudanças relativas aos prazos de prescrição e decadência promovidas pela súmula vinculante nº8 do STF. E como objetivos específicos: Identificar as mudanças relativas aos prazos de prescrição e decadência promovidas pela súmula vinculante nº8 do STF na acepção formal e material; Comparar os prazos de prescrição e decadência antes e depois da súmula vinculante nº8 do STF; Identificar as alterações na segurança jurídica no Direito Tributário.

Observa-se, ainda, frente ao campo metodológico, que esse estudo, por ser bibliográfico, é uma pesquisa de caráter indireto, mesmo observando a complexidade do tema, mas, dada a própria dinâmica do direito administrativo pátrio e a grande abrangência de obras publicadas e diversos artigos, escolhemos alguns autores de renome, como Sabbag (2008), Amaro (2005), Machado (2005), Gomes (2005), Di Pietro (2003), (2006), Martins (2007), Santi (2000), Carraza (2005) entre outros, que enriquecem a pesquisa jurídica.

Portanto, para consecução do referido estudo acadêmico, tem-se, como estrutura, a construção de três capítulos: o primeiro aborda aspectos sobre a previdência social, as contribuições previdenciárias e sua natureza jurídica, e também a procedência do custeio; no segundo capítulo trata-se da relação jurídica e relações jurídicas tributárias; o lançamento no código tributário nacional e os princípios jurídicos da administração pública, no terceiro capítulo, analisa-se a extinção da obrigação tributária, em especial a decadência da obrigação tributária, a prescrição como forma extintiva da obrigação tributária e a interrupção do prazo prescricional, observando a legislação em vigor, no quarto capítulo verificou-se a extinção da obrigação tributária. Observando a decadência, a prescrição como forma extintiva da obrigação tributária, o quinto capítulo com Resultados e Discussões e por fim as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A PREVIDÊNCIA SOCIAL

A definição de proteção social é complexa, eis que o “padrão mínimo” de subsistência igualmente variará de Estado para Estado, de região para região, de classe social para classe social etc. Assim, o Estado :

(...) É o encarregado de assegurar o bem-estar dos cidadãos ou, no dizer de Hugh Dalton, ex-chanceler do Tesouro inglês, manter a vida social segura e ordenada e fazer essa vida, segura e ordenada seja mais digna de ser vivida, desde o ponto de vista econômico ao não econômico. (GOMES; CASTRO, 2005, p.27)

A Proteção Social é a conjugação de todos os mecanismos sociais, do Estado e Sociedade, visando o bem-comum, que engloba atividades de Previdência (pública e privada), assistência (pública e privada) e Programas Especiais de atenção a determinadas áreas como habitação.

Assim, a Seguridade Social:

A Seguridade Social visa, portanto, ampara os segurados nas hipóteses em que não possam prover suas necessidades e as de seus familiares, por seus próprios meios.

O certo é que as necessidades do trabalhador, tanto de remuneração como até de assistência médica, decorrentes do sistema da Seguridade Social, deveriam ser, como ocorre em outros países, independentes de contribuição. Eis a verdadeira idéia de Seguridade Social, em que a pessoa tem direito a benefícios ou serviços, sem necessariamente ter contribuído para o sistema (...) (MARTINS, 2007, p.21)

As diversas políticas sociais promovidas pelo Estado, visam assegurar, de forma organizada, a proteção do indivíduo contra os chamados riscos sociais ou riscos de existência.

A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social. (TAVARES, 2005, p.01)

A nossa Constituição Federal foi bastante elucidativa quando dedicou um capítulo inteiro à seguridade social, definindo, ainda o seu campo de abrangência bem como os seus princípios, como demonstra o seu artigo 194, inserto no Título VIII, capítulo II, seção I:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - eqüidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Neste contexto, a Constituição de 1988 caracteriza-se pelo seu reconhecimento à efetiva importância que a seguridade social desempenha em nossos dias, e o constituinte pátrio moldou na regra constitucional as bases programáticas do seguro social.

A previdência, como principal instrumento da seguridade social, não pode ser focalizada isoladamente, mas como integrante desta. A seguridade social trata-se de técnica de proteção posterior ao seguro social, constituindo-se em sistema evoluído implantando na Nova Zelândia, “ em 1938, instituiu lei sobre proteção a toda a população, implantando o seguro social, deixando de existir o seguro privado”(MARTINS, 2007,p.05).

Com efeito, conforme o art. 194 da Constituição Federal dispõe que “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Dessa forma o caput fixa a organização do sistema. As três unidades não devem funcionar de forma estanque, isoladas. Embora possam ser as três opções (saúde, previdência e assistência social) tecnicamente individualizadas, devem conviver com franca integração, visando ao bem-estar do universo protegido, e as políticas adotadas devem estar em íntima sintonia.

Desse modo, a previdência social constitui eficiente meio de que se vale o Estado para realizar sua política de redistribuição de rendas e das riquezas, com o intuito de realizar seu primordial e excelso objetivo, qual seja, o bem comum.

A Previdência Social vai abranger, em suma, a cobertura de contingências decorrentes de doença, invalidez, velhice, desemprego, morte e proteção à maternidade, mediante contribuição, concedendo aposentadorias, pensões etc. (MARTINS, 2007,p.21)

Vejamos então, os princípios da seguridade social, delineados no parágrafo único do art. 194 da Constituição Federal vigente, *in verbis*:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V - equidade na forma de participação no custeio;
- VI - diversidade da base de financiamento;
- VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

São princípios constitucionais porque se caracterizam pela generalidade de suas disposições e seu conteúdo diz com os valores que o sistema visa proteger.

Fundamentam a ordem jurídica, orientam no trabalho de interpretação das normas e, quando caracterizada a omissão da lei, são fontes do direito, e são setoriais porque aplicáveis apenas à seguridade social.

A Constituição Federal, ainda em seu artigo 194 insere a Previdência dentro do conceito de Seguridade Social sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, destinado a atender dentre outros (artigo 201, CF) :

- I -cobertura dos eventos de doenças, invalidez, morte e idade avançada;
- II - proteção à maternidade, especialmente à gestante;
- III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;
- IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda;
- V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependente.

É possível perceber na definição constitucional que a compulsoriedade e a contributividade são elementos imprescindíveis para que haja uma contraprestação futura por parte do Estado, através da obtenção do benefício pelo segurado, seja por causas naturais, eventualidades ou pelo quadro sócio-econômico em que se encontra o mesmo.

Dessa forma, estabelece que todo cidadão que exerce atividade remunerada lícita deve ter sua filiação a regime previdenciário; além do caráter contributivo, que apenas dá o direito a percepção de benefício se houver uma colaboração para a manutenção do sistema previdenciário. (KERTZMAN, 2007, p.07)

A Carta Magna estabelece o princípio da solidariedade em relação à Seguridade Social. no artigo 195 da Constituição que diz o seguinte:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou 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 entidade a ela equiparada na forma da lei;
- II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social;
- III- sobre a receita de concursos de prognósticos.

Isto significa que não são somente a seguridade social será proveniente destes recursos, mas também a previdência, que já se encontra inserida naquela.

Enquanto a previdência exige que haja uma contribuição obrigatória para aqueles que possuem atividade remunerada, em detrimento da percepção de benefício constante das situações legais.

A contribuição previdenciária seria uma obrigação tributária, uma prestação pecuniária compulsória paga ao ente público, com a finalidade de constituir um fundo para ser utilizado em eventos previstos em lei. Trata-se de uma contribuição social caracterizada pela sua finalidade, isto é, constituir um fundo para o trabalhador utilizá-lo quando ocorrerem certas contingências previstas em lei. (MARTINS, 2007,p.72)

A contribuição devida aos cidadãos brasileiros integra os cofres dos entes públicos sendo, portanto, da competência do Estado, que tem o dever de garantir às pessoas esse amparo social, uma vez que o próprio ente estatal está constitucionalmente obrigado a realizar tal feito.

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional- por burla ao princípio republicano e ao da isonomia- a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.(CARRAZA, 2015,p.77-78)

Não há obediência a técnicas atuariais, tais como a fixação de prazos de carência ou de regimes de repartição ou capitalização. As prestações estão em

função da economia do país e aferem-se pelas necessidades habituais dos trabalhadores. A finalidade fundamental é a pessoa humana e o seu bem-estar, não se estendendo ao seu patrimônio.

As prestações compreendidas pelo Regime Geral de Previdência Social são expressas em benefícios e serviços. As prestações são o gênero, do qual são espécies os benefícios e os serviços. Benefícios são valores pagos em dinheiro aos segurados e dependentes. Serviços são bens imateriais postos à disposição do segurado, como habilitação e reabilitação profissional, serviço social, assistência médica etc. (MARTINS, 2002,p.20)

Portanto, abrange toda população, devido ao princípio da universalidade da cobertura e do atendimento. Não prevalecem desta maneira as concepções de filiação e inscrição.

2.1.1 As contribuições previdenciárias e sua natureza tributária

Toda ação na área da Previdência Social tem que ser custeada; para isso são necessários recursos financeiros. Tais recursos provêm da própria população, de forma *indireta* (tributos) ou *direta* (contribuições sociais).

Dessa forma, as contribuições para o custeio da Previdência Social têm natureza tributária, assim, devem ser respeitados os Princípios Gerais do Direito Tributário.

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu art. 145, § 1º. Disse que os tributos “ serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. É certo que a expressão “ sempre que possível “, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível.(...) (MACHADO, 2005,p.59)

A equidade é atingida com o respeito aos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva. Devido à equidade, cada um contribui com a Previdência de acordo com sua capacidade contributiva.

Com efeito, o que este princípio da seguridade social tutela é que as pessoas que estiverem na mesma situação deverão contribuir da mesma forma, ou seja, os que ganham mais darão maior contribuição e os que estiverem em situação econômica desfavorável contribuirão com menos.

Não resta a menor dúvida que o fato gerador da obrigação tributária vem a ser a mais importante das figuras do direito tributário. Essa grande importância reside na constatação de que somente após a sua ocorrência na realidade fática, é que nasce a obrigação tributária, daí resultando toda uma série de relações jurídico-tributárias, objeto de estudo daquele ramo do direito público. (GOMES, CASTRO, 2005, p.66)

O art. 195 da nossa Constituição prevê que a seguridade seja financiada por toda a sociedade. O custeio é feito por meio de recursos orçamentários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de contribuições pagas pelo empregador, pela empresa ou entidade a ela equiparada, pelo trabalhador, pelas contribuições incidentes sobre as receitas dos concursos de prognósticos e pelas contribuições pagas pelo importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Tais contribuições, portanto, destinam-se ao financiamento e manutenção da seguridade social (art. 195, caput, da CF/1998). O destino da arrecadação são os combalidos cofres do INSS, sendo este um dos motivos que deram à justiça especializada a competência para executar tais contribuições, dado o relevante papel social que desempenham no atendimento à população. (CASTILHO, 2005, p.75)

A seguridade social constitui um dos mais importantes instrumentos de garantia dos direitos fundamentais e de estabilidade social que a sociedade possui.

É preciso frisar que, a relação de previdência social é de ordem pública, regulada por normas cogentes. O bem tutelado reveste-se de tamanho significado social, deixando pequeníssima margem à autonomia privada que se manifesta somente nos casos de segurados facultativos. A regra é a obrigatoriedade da filiação das pessoas que exercem atividade remunerada.

A remuneração tanto é o que a pessoa efetivamente recebe do empregador como as gorjetas e também os ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidade.

O salário-de-contribuição é a remuneração recebida de uma ou mais empresas. Isso mostra que, se o empregado tiver mais de um emprego, terá a incidência da contribuição previdenciária, em cada um deles, observados certos limites. (MARTINS, 2007, p.121)

Portanto, os dispositivos inseridos na Constituição Federal vigente e na legislação ordinária pertinente revelam o caráter genuinamente estatal da previdência social.

2.1.2 Procedência do Custeio

De acordo com o §5º do art. 195 da CF/88, “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem correspondente fonte de custeio total”. Trata-se de disposição cujo destinatário é o legislador ordinário. Este não pode criar nova prestação, melhorar as existentes ou estendê-las, sem que seja, anteriormente, criada a correspondente fonte de custeio, assim essa técnica de natureza securitária e atuarial visa ao equilíbrio econômico-financeiro do seguro social.

Na verdade, a Seguridade Social não será financiada, mas haverá seu custeio. Não se trata de financiamento, como se fosse um empréstimo bancário, em que haveria necessidade de devolver o valor com juros e correção monetária. Trata-se de custeio, o que é feito por meio da contribuição social.

Entende-se por fonte de custeio os meios econômicos e, principalmente, financeiros obtidos e destinados à concessão e à manutenção das prestações da Seguridade Social.

São fontes diretas as contribuições previstas para o sistema, que são cobradas de trabalhadores e empregadores. São fontes indiretas os impostos, que serão utilizados nas insuficiências financeiras do sistema, sendo pago por toda a sociedade. (MARTINS, 2007,p.63)

Apesar de inserido na Lei Orgânica da Previdência Social e nas Consolidações da Previdência Social, a norma nem sempre foi observada pelos legisladores que, no afã de angariar a simpatia da população, notadamente às vésperas de eleições, inseriram em diversas leis dispositivos concessivos de novas prestações sem as respectivas fontes de financiamento.

A Constituição prevê outras fontes de custeio no § 4º do art. 195, que se reporta ao inciso I do art. 154 (exigência de que a nova fonte de custeio seja instituída por lei complementar, não podendo ter fato gerador ou base de cálculo de outro imposto já existente e que não seja cumulativo). A não-cumulatividade deve ser compreendida no sentido de que é impossível a criação de uma contribuição social sobre valor tributado. (MARTINS, 2007, p. 63)

Portanto, é procedente a preocupação do constituinte em relação à procedência do custeio, já que objetiva tornar o sistema imune à liberalidade irresponsável da classe política.

2.1.3 Relação Jurídica e Relações Jurídicas Tributárias

O visa como objetivo primordial, ordenar a vida social, disciplinando o comportamento dos seres humanos, nas suas relações de intersubjetividade.

Direito, pois, não consiste no ordenamento senão no que ordena, quer dizer que une ou, de uma maneira mais realista, que liga; e, portanto, é uma força. E para investigar como opera e, ante tudo, aonde chega, o primeiro passo está em descobrir esta verdade. Força, dinamis, diziam os gregos. O contraste da estática com a dinâmica ilumina ainda mais a relação do direito e do Estado. (CARNELUTTI, 2001,p.19)

Sem a relevância dos fatos jurídicos, no quadro sistemático do direito positivo, jamais surgiriam direitos e deveres, inexistindo possibilidade de regular a convivência dos homens, no seio da comunidade. Contudo é pela virtude de seus efeitos que as ocorrências factuais adquirem grande relevância, e neste aspecto, tais efeitos estão prescritos na norma, irradiando-se por via de relações jurídicas.

A imposição tributária não é arbitrária. Pelo contrário. Está subordinada a princípios, normas, regras, e critérios que submetem o Estado, ao exigir, e os cidadãos, ao contribuir. Isso de tal maneira a que resultem respeitadas, rigorosamente, além de outras, a estrita legalidade da imposição e a capacidade contributiva do indivíduo, fazendo desse contexto nascer o direito tributário.(GOMES; CASTRO, 2005,p.33)

Assim, o prescrito normativo é o dado por excelência da realização do direito, porquanto é precisamente ali que está depositado o instrumento da sua razão existencial.

A obrigação e o crédito tributários são matérias que a Constituição Federal de 1988, no seu art. 146, III, "b", remete o seu disciplinamento à lei complementar , in verbis:

Art. 146. Cabe à lei complementar
 (...)
 III estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 (...)
 b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias

Cumprem com esse mandamento os artigos 113 a 193 da Lei nº 5. 172, de 20 de outubro de 1996, denominado de Código Tributário Nacional (CNT).

A obrigação tributária, como se está a ver, é de duas espécies: principal e acessória. A obrigação principal, no dizer do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º). Tem sempre conteúdo patrimonial. Já a obrigação acessória, segundo o CTN, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113 §2º) (MACHADO, 2005, p.134)

Existem dois elementos abstratos, que vinculam e entrelaçam os elementos materiais: o crédito, que consiste no direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o objeto da obrigação, e o débito, que corresponde ao dever jurídico ou subjetivo do sujeito passivo de prestar o citado objeto.

É preciso enfatizar que, o princípio da legalidade é um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico Pátrio, consagrado no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, dispondo que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Incluir o conceito de validade no conceito de legalidade implica tratar a legalidade como sendo valor e não como limite objetivo facilmente aferível pela certificação da espécie de veículo introdutor. Significa que não basta que o tributo seja instituído por lei, exige-se que essa lei, e seu conteúdo, seja compatível como direito posto. (...) (SANTI, 2000, p. 74)

A Constituição Federal, no intento de conferir caráter mais rígido às normas tributárias, instituiu o princípio da estrita legalidade tributária, impossibilitando qualquer margem de discricionariedade em face aos tributos.

O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República. (CARRAZZA, 2015, p.241)

Tal princípio apresenta-se em nosso sistema constitucional tributário como um direito público subjetivo atribuído aos cidadãos, conquista do Estado Democrático de Direito, que tem como objetivo limitar a atividade tributária do Estado, vinculando-a aos limites da lei.

Em seu artigo 146, inciso II, nossa atual Carta Magna expressa que cabe à lei regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

No âmbito do Direito Tributário, assim prevê o artigo 150 da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 (...)

I - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Para Carrazza “Tal lei, além de descrever, com riqueza de pormenores, todos os aspectos da norma jurídica tributária, deve conter os critérios que presidirão a prática, em cada caso concreto, do ato administrativo do lançamento”(CARRAZZA, 2015,p.255)

Desse modo, o princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.

A lei deve, ainda, descrever todos os elementos essenciais do tributo, estipulando a sua hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Ao preceituar a conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o evento.

É possível considerar apenas dois para o surgimento de uma relação jurídica: critério pessoal e critério quantitativo. O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica - sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeitos passivo ou devedor, do outro, Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota.

Vale ressaltar, no entanto, que a obrigação em si mesma não permite exigibilidade pelo sujeito ativo enquanto não consumada em crédito, senão apenas o poder jurídico de constituir esse crédito pelo lançamento, sob pena de decadência. (GOMES;CASTRO,2005,p.62)

É no critério quantitativo que encontra-se referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo.

A ocorrência do fato gerador dá nascimento à obrigação tributária. Em diversas situações, porém, embora ocorrido o fato gerador, a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico, que se reflete num escrito formal. (...) (AMARO, 2005,p.333)

A relação jurídica pode ser definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.

O direito cria suas próprias realidades, não estando condicionado a atender, com foros de obrigatoriedades, à natureza das relações contidas no plano sobre o qual incide.

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário. (SABBAG, 2008, p.206)

No entanto, o fato gerador pode ser considerado como a materialização da hipótese de incidência.

Não se minimize a importância do fato gerador, dizendo-se que ele é “apenas” o pressuposto fático que dá lugar, espaço e perspectiva material, ou concretude, para a obrigação abstrata descrita na lei” (AMARO, 2005, p.261)

Assim, a relação jurídica tributária se concretiza a partir do fato gerador, que vai dar a existência a essa obrigação. “O Estado cria a lei (agindo como legislador), mas não poderá cobrar o tributo nela previsto enquanto não acontecer o fato gerador da obrigação tributária na realidade vivencial.” (GOMES, CASTRO, 2005, p. 67)

Cabe destacar que o fato gerador ganha significativamente importância por definir a lei a ser aplicada no momento da cobrança do tributo, em abono ao Princípio da Irretroatividade Tributária. Sabe-se que, em sua atuação fiscal, deve a autoridade fiscalizadora valer-se da lei que antecede os fatos geradores aos quais ela se refere, sob pena de veicular uma retroatividade legal, o que se pretende coibir com o postulado constitucional da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”, da CF) (SABBAG, 2008,p.206)

O fato gerador define o tempo e natureza jurídica do tributo, uma vez que a denominação do tributo é irrelevante.

De acordo com o art. 118 do CTN, são irrelevantes, para a ocorrência do fato gerador, a natureza do objeto dos atos praticados e os efeitos desses atos. Assim, podem ser tributados os atos nulos e os atos ilícitos, prevalecendo o princípio da interpretação objetiva do fato gerador. (SABBAG, 2008,p.207)

Contudo, em torno do fato gerador, existem divergências polêmicas e tertúlias doutrinárias, que não vamos, discutir neste estudo, apenas frisar que com o avanço do direito tributário, ainda haverá muitos debates em torno do entendimento do “fato gerador do tributo”.

2.2 LANÇAMENTO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O lançamento deve ser considerado como um elemento da relação jurídico-tributária, expresso por um ato administrativo. O lançamento é colocado na condição de ônus que a legislação impõe ao Estado para que este possa exercer o direito que advém da relação de responsabilidade, que implica a ocorrência do fato gerador. (...)“O crédito tributário só será formalizado depois que a autoridade administrativa praticar o ato de ofício que se chama lançamento”.(GOMES, CASTRO, 2005,p.89)

A definição de lançamento está no art. 142 do Código Tributário Nacional, que entretanto não deve ser interpretado literalmente, porque alberga duas impropriedades. A primeira consiste em dizer que no lançamento se tem de calcular o montante do tributo devido. É sabido que existem os denominados tributos fixos, cujo montante independe de cálculo. E sabido também que no crédito se incluem as penalidades pecuniárias (MACHADO, 2005, p.181)

Deste modo, o lançamento é ato jurídico administrativo, na acepção material e formal, e é inteiramente possível haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, assim entendido o conjunto orgânico de atos jurídicos e materiais, unificados para expressar as finalidades do lançamento.

A proposta que identifica o ato-fato e o ato-norma como entidades contíguas, mas distintas, permite ampliar a análise do ato administrativo de lançamento tributário. O primeiro sentido é o de o ato-fato administrativo, em que se pode identificar o agente competente, o motivo do ato, o procedimento e a publicidade. O segundo é de ato-norma administrativo, em que se identificam o fato-evento (motivação) e o fato-conduta(relação jurídica tributária). (SANTI, 2000, p.109)

Desde que a autoridade lançadora tenha em mãos todos os dados relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e à identificação do sujeito passivo, haverá condições suficientes para celebrar o ato jurídico administrativo de lançamento, independentemente de quaisquer outras providências suplementares.

Diante desse coquetel de conceitos, o Código Tributário Nacional foi elevado, por implicação lógica da premissa que adotou, a proclamar a necessidade de que a todo crédito corresponda um lançamento, mesmo nas hipóteses em que o próprio Código prevê o pagamento sem que o sujeito ativo tenha sequer o trabalho de examinar previamente a situação material. (...) (AMARO, 2005,p.339)

É relevante analisar, o processo administrativo tributário como de natureza inquisitiva. Teodoro Júnior (2005, p.274) define o processo inquisitivo e dispositivo como sendo “O processo é dispositivo quando sua sorte é deixada exclusivamente ao arbítrio da parte. É inquisitivo quando o juiz, de ofício, promove a prestação jurisdicional.”

Machado conceitua as espécies de lançamento (2003, p.168): Diz-se o lançamento de ofício quando é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo.

Por declaração é o lançamento feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação (CTN, art. 147). Exemplo de tributo cujo lançamento é feito por esta modalidade é o imposto de renda.

Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150).

Os lançamentos são de responsabilidade exclusiva da Administração, conforme prevê o artigo 142 do Código Tributário Nacional (2006, p.731):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido como 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 o caso, propor a aplicação da penalidade.

No que se refere aos critérios de apuração e fiscalização dos tributos, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, está relacionada aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato jurídico se considere ocorrido.

Toda lei tributária deve dizer o momento em que o evento típico se realiza, estipulando seu critério temporal. Se não o fizer, não terá descrito o fato concreto que tem a força de fazer brotar a relação jurídica correspondente, visando o lançamento de tributos.

O lançamento pode ser considerado como um ato jurídico administrativo ou como procedimento, formado pela combinação orgânica de uma série de atos e termos com objetivos determinados, e assim:

É ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador. Deste conceito deflui a natureza declaratória do lançamento, que opera efeitos ex-tunc, em abono ao Princípio da Irretroatividade, segundo o qual a lei deve anteceder os fatos geradores aos quais ela se refere. (SABBAG, 2008, p.254)

Podendo existir a eficácia declaratória ou constitutiva do lançamento, com “o lançamento não faz nascer a obrigação tributária, mas apenas declara seu montante, seu valor. Neste contexto, é um ato de eficácia declaratória” (CARRAZZA, 2015, p.415-416) assim, e do fato jurídico tributário surge a obrigação de caráter geral e abstrato, enquanto pelo lançamento nasce a obrigação de caráter individual e concreto.

O lançamento deve ser efetuado pelo sujeito ativo nos termos da lei, vale dizer, tem de ser feito sempre que a lei o determine, e sua consecução deve respeitar os critérios da lei, sem margem de discricção dentro da qual o sujeito ativo pudesse, por razões de conveniência ou oportunidade, decidir entre lançar ou não, ou lançar valor maior ou menor, segundo sua avaliação discricionária. (AMARO, 2005, p.347)

No lançamento, não há dívida, reveste-se da natureza de uma norma individual, mas para o fim precípua de acrescentar determinação e certeza àquela obrigação que já nascera. O lançamento também é o ato através do qual se procede à verificação da ocorrência do fato gerador do imposto, a respectiva avaliação e

conseqüente criação do débito fiscal individualizado. Sendo ato declaratório e, como tal, não cria a obrigação tributária, é ato declaratório que confere liquidez ao crédito.

É preciso ressaltar que, a determinação do crédito tributário se baseia, na lei material contemporânea ao fato tributado, e o lançamento, é ato meramente formalizador de uma situação preexistente.

A concepção do lançamento como ato declaratório, conforma-se perfeitamente direito tributário pátrio, e a natureza de ato declaratório do lançamento, uma vez concluído, permite a atuação administrativa, e neste aspecto, o lançamento é a condição legal que submete o nascimento da obrigação tributária.

Qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente na outra modalidade.

Por declaração é o lançamento feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação. (CTN, art. 147)

Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150) (MACHADO, 2005,p.185)

No entanto, a teoria do ato administrativo é secular, estruturada em bases sólidas e consistentes, e, uma vez aplicada ao exame do instituto do lançamento, tem o condão de explicá-lo inteiramente, lançando luzes sobre partes obscuras e discutíveis, na seara do mundo jurídico.

O lançamento é o ato jurídico administrativo, incluído em categoria simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, que identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, e determina à base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando sua exigibilidade. “O lançamento não se reduz ao simples cálculo do tributo, não obstante haja acentuado níveis de complexidade no que respeita às operações necessárias à determinação do valor da obrigação tributária. (AMARO, 2005, p.355)

É preciso enfatizar que o procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Diz quando muito, com o estágio de formação do ato, jamais com seus pressupostos estruturais, que estão contidos no próprio ato.

Porém, é a manifestação de vontade do Estado, enquanto poder público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação de utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito.

Diante de tudo o que ficou consignado, parece certo que o Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que atina com os direitos subjetivos públicos das pessoas. (CARRAZZA, 2015, p.404)

No ato jurídico administrativo encontra-se os requisitos de essência do gênero dos atos jurídicos, isto é, agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (CC, art. 82), além de elementos que lhe dão especificidade, quais sejam os motivos e a finalidade do ato.

Não há uma definição legal de ato administrativo. Sendo assim, não é de estranhar que os autores divirjam ao conceituá-lo. Com efeito, tratando-se de uma noção teórica pela qual se busca abarcar sob uma denominação comum um certo número de atos que possuem afinidades recíprocas, compreende-se o surgimento de discrepâncias entre os estudiosos. De fato, nada há que obrigue, do ponto de vista lógico, a uma coincidência de opiniões sobre a qualidade ou o número dos traços de afinidade que devam ser compartilhados pelos atos designáveis por tal nome; isto é: pelo nome “ato administrativo”. (MELLO, 2013, p.341)

Contudo, houve o paradoxo do desenvolvimento do Direito Administrativo na medida em que os princípios gerais contribuíram de forma mais determinante que as próprias normas escritas para a sua construção, como o propalado binômio princípio da presunção da legitimidade dos atos administrativos e o da supremacia do interesse público sobre o particular, a qual nos referimos no capítulo anterior.

O Direito Administrativo não é refratário, em linha gerais, à aplicação analógica das regras do Direito Privado, mesmo porque já não se pode mais considerá-lo um Direito excepcional. Mas, sendo um ramo do Direito Público, nem todos os princípios de hermenêutica do Direito Privado lhe são adequados. A diversidade de seu objeto, a natureza específica de suas normas, os fins sociais a que elas se dirigem, o interesse público que elas visam sempre a tutelar, exigem regras próprias de interpretação e aplicação das leis, atos e contratos administrativos. (MEIRELLES, 2004,p. 47)

É preciso enfatizar que nos tempos mais recentes, a evolução do princípio da legalidade, outrora centrado na vinculação positiva à lei, para um cenário em que a atuação administrativa assenta-se em bases valorativas emanadas de todo o

ordenamento, notadamente dos princípios e preceitos constitucionais, ganha assim a conotação de um princípio da juridicidade.

A partir da idéia de que certos elementos do ato administrativo são sempre vinculados(a competência e a finalidade, em sentido estrito), pode-se afirmar que não existe ato administrativo inteiramente discricionário. No ato vinculado, todos os elementos vêm definidos na lei; no ato discricionário, alguns elementos vêm definidos na lei, com precisão, e outros são deixados à decisão da Administração, com maior ou menor liberdade de apreciação da oportunidade e conveniência. (DI PIETRO, 2015, p.209)

A relação jurídica administrativa corresponde a um esquema relacional, caracterizado pelos vínculos jurídicos que ligam a Administração e os administrados particulares, servidores, interessados e assim como as autoridades administrativas, umas às outras.

(...) ato administrativo como: declaração do Estado(ou de quem lhe faça as vezes- como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional. (MELLO, 2013,p. 343-344)

Assim, “no ato administrativo propriamente dito, há uma declaração de vontade da Administração, voltada para a obtenção de determinados efeitos jurídicos definidos em lei.”(DI PIETRO, 2015, p.213)

O reconhecimento da titularidade de direitos subjetivos perante a Administração Pública, como instrumento de proteção jurídica da dignidade da pessoa humana, constituiria um princípio essencial do Estado de Direito Democrático. “Os direitos do Estado, em relação aos indivíduos, sempre foram aceitos sem objeções. Só mais recentemente, porém, é que se começou a aceitar a existência de direitos individuais, em relação ao Estado”. (CARRAZZA, 2015, p.381)

O ato jurídico administrativo do lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu dentro de certas condições de espaço e de tempo. Tal descrição fáctica terá de coincidir, à justa, com a previsão hipotética veiculada no suposto da regra-matriz de incidência, retratando o fenômeno da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma.

Em nossa legislação, o lançamento pode ser feito mediante três modalidades- diretamente pelo Fisco, pelo Fisco com auxílio do contribuinte e pelo próprio contribuinte ou terceiros diretamente, daí recebendo denominações específicas: direto; misto ou por declaração e por

homologação ou autolançamento, respectivamente(...) (GOMES, CASTRO, 2005, p.93)

O efeito de todas as atividades empreendidas pelo agente, no celebrar o ato de lançamento, é seu próprio objeto, seu conteúdo. O lançamento vem enunciar que certo sujeito passivo deve recolher ao erário quantia nele determinada e líquida, dentro do prazo e das condições que também estabelece.

Quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar informações sobre o valor do tributo, por ele apurado, a autoridade administrativa só tomava conhecimento de sua atividade de apuração através do pagamento. Talvez por isto a doutrina chegou a sustentar ser este o objeto da homologação, quando na verdade o objeto da homologação é a atividade de apuração. (MACHADO, 2005,p.186)

A identificação do sujeito passivo da obrigação correspondente a determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável, com a conseqüente formalização do crédito, e também estipular os termos da exigibilidade é a função do ato de lançamento.

Portanto, o papel do lançamento, na dinâmica do procedimento de gestão tributária, está circunscrito a influir no nível de eficácia da relação jurídica, outorgando-lhe foros de determinação de todo incompatíveis com a ausência dos termos da exigibilidade.

2.2.1 A eficácia da notificação no lançamento

A notificação outorga eficácia ao ato jurídico administrativo do lançamento, e pode ser considerada como um outro ato administrativo de intercambio procedimental, pois a notícia que a Administração dirige ao sujeito passivo do tributo, dando-lhe conhecimento da celebração do ato de lançamento e dos termos da exigibilidade do crédito.

A notificação visa dar ciência ao sujeito passivo, da formalização do crédito, que nascera ao ensejo do acontecimento do fato jurídico tributário. A notificação, como ato jurídico administrativo, pode existir ou não existir; ser válida ou não-válida; eficaz ou ineficaz. Notificação existente é a que reúne os elementos necessários ao seu reconhecimento. Válida, quando tais elementos se conformarem

aos preceitos que regem sua função, na ordem jurídica. E eficaz aquela que, recebida pelo destinatário, irradia os efeitos para os quais está preordenada.

A apuração quantitativa e qualitativa do tributo devido pelo sujeito passivo não é suficiente. Torna-se necessário precisar-se o momento em que se começa a contar o prazo para o pagamento ou outra qualquer forma de extinção da obrigação tributária ou ainda para legitimar-se a inscrição na dívida ativa. Esse instante é formalizado através e de um documento em que resume todas as constatações feitas pelo Fisco e recebe denominações de “aviso de lançamento”, pelos quais o contribuinte toma ciência do lançamento. (GOMES, CASTRO, 2005, p.92-93)

É preciso observar que a notificação pode ser confundida com o lançamento, porque reflete os mesmos dados e informações contidas nesse ato jurídico. Nada obstante isso, contudo, são entidades essencialmente diversas, se bem que interligadas, na contextura orgânica do procedimento de gestão tributária.

Se o lançamento existir e for válido, não desencadeará qualquer efeito jurídico, enquanto não comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação. Mesmo existente e válido, o lançamento pode ficar prejudicado em sua eficácia, pela demonstração do vício capital, pela nulidade absoluta ou acidental nulidade relativa do ato de notificação. E ainda, o lançamento pode ficar também comprometido, ainda que existente e válido, pela ineficácia da notificação, esta, igualmente, existente e válida.

O lançamento, ato administrativo rigorosamente vinculado à lei, é fundamental para que o Poder Público possa satisfazer sua pretensão tributária. Uma vez produzido pelo agente público competente, e dele tendo sido regularmente notificado o contribuinte, confere ao crédito tributário liquidez e certeza, tornando o tributo “atendível” (como quer Alberto Xavier) ou “pagável” (como preferimos nós) - isto é, em condições de ser satisfeitos. (CARRAZZA, 2015, p.415)

A presunção de legitimidade, em que se ampara todos os atos jurídicos administrativos, certamente qualifica o ato de lançamento. Será autêntico e válido, até que se prove o contrário, operando em seu benefício a chamada presunção *juris tantum*. E a exigibilidade, por- quanto, tido o lançamento por eficaz, torna o crédito exigível, ao mesmo tempo em que provoca a necessidade de satisfação da dívida, por parte do sujeito devedor, nos termos e nos prazos que ele próprio estipula. Portanto, de acordo com o atributo da exigibilidade, quando, não cumprida a

prestação, na forma estabelecida no ato de lançamento, fica a autoridade administrativa legalmente credenciada a praticar outro ato, de cunho sancionatório.

A administração pública não apenas exige, mas tem poderes de obrigar materialmente o administrado, fazendo-o cumprir a prestação. E o lançamento dista de ser um ato dotado dessa qualidade constrangedora, e se o contribuinte não paga a dívida, em tempo hábil, a autoridade administrativa aplicará a sanção que a lei prevê.

Portanto, após o vencimento do prazo para o pagamento do tributo, se o contribuinte não liquida o débito com o Fisco, será acrescido de multa, e ajuizada a devida ação de execução do débito fiscal, no poder judiciário.

2.2.2 Extinção da obrigação tributária

O fenômeno jurídico que se opera na extinção das obrigações tributárias, deve ser compreendido no entendimento de que a unidade irreduzível das relações jurídicas é formada por dois sujeitos (pretensor e devedor) e um objeto, presos entre si por nexos.

A prescrição é um instituto que se relaciona com a ação. Historicamente, a prescrição surgiu no sistema formulário romano, como exceção. O pretor, ao criar uma ação, previa um prazo dentro do qual ela deveria ser exercida, sob pena de prescrição. Esta, assim, constituía um instrumento contra o titular do direito que deixou de protegê-lo por meio da ação. Pela prescrição, portanto, o que se atinge é a ação. (MARTINS, 2007, p.260)

O que sempre se observou, foi a possibilidade de uma ação ser exercida ou com o decorrer do tempo, prescrever por falta de interesse do detentor em exigir o seu direito de cobrar.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I- o pagamento;

II) -a compensação;

III) -a transação;

IV) -a remissão;

V) -a prescrição e a decadência;

VI) -a conversão de depósito em renda;

VII) -o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1 e 4;

VIII) -a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2 do art. 164;

IX) -a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X) a decisão judicial passada em julgado;

XI)- a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Neste estudo, aborda-se o fenômeno da prescrição e da decadência, no que se refere ao prazo decadencial das contribuições previdenciárias.

2.2.3 A decadência da obrigação tributária

A Fazenda dispõe de cinco anos para efetuar o ato jurídico administrativo de lançamento. Não o praticando, nesse período, decai o direito de celebrá-lo, conforme a edição pelo Supremo Tribunal Federal da Súmula Vinculante nº 8/2008, determinando que o prazo de decadência e de prescrição no âmbito das contribuições previdenciárias sejam fixados sob os ditames do CTN, em desfavor da legislação fulminada.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº559.882-9, o Supremo Tribunal Federal entendeu que os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 violam o artigo 146, III, b, da Constituição, o qual determina que a prescrição e a decadência em matéria tributária devem ser reguladas por lei complementar, por tratarem-se de regras gerais de Direito Tributário. (PONS, 2009, p.40)

Na redação do art. 173 do CTN estão consignados dois marcos iniciais para a contagem do prazo: do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado; e da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A decadência em matéria tributária gera a impossibilidade de a autoridade administrativa fazendária cumprir o seu dever de efetuar o lançamento tributário, este tido como ato administrativo que constitui o crédito, e, a rigor, não pode ser tida como modalidade extintiva do crédito tributário, pois antes do lançamento não há crédito a ser extinto. A decadência, portanto, fulmina a obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato jurídico tributário. (MEDINA, RICCI, 2008, p.85)

O parágrafo único do mesmo artigo acrescenta o terceiro: da data em que tenha sido iniciada a formalização do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. “os arts. 173 e 174 do CTN, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política” (CARRAZZA, 2015, p.872)

O estudo da decadência tem gerado inúmeras controvérsias entre os tributaristas. Uma delas diz respeito ao início do prazo extintivo do direito, especialmente em face do inciso I e do parágrafo único do art. 173 do CTN. Parece predominante, entretanto, o entendimento pelo qual(a) o prazo de decadência se inicia no primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte aquele em que o tributo poderia ter sido lançado; (b) se antes disso o sujeito passivo é notificado de alguma medida preparatória indispensável ao lançamento, o início do prazo decadencial é antecipado para a data dessa notificação; (c) a notificação feita depois de iniciado o prazo decadencial não interrompe nem o suspende (MACHADO, 2005, 219)

Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.

A decadência é o prazo de vida do direito, dentro do qual deve ser exercido. Começa com o nascimento do direito e termina fatalmente no termo calendário do prazo. Se o titular não exercer durante esse lapso de tempo fatal o seu direito, após seu vencimento nenhum direito mais lhe assiste. Deixa de ser titular do direito que a ordem jurídica lhe conferiu para que o exercesse dentro do prazo de vida desse direito. Se o não exerceu, não tem mais direito: *dormientibus non succurrit jus*. (NOGUEIRA, 1999, P.319)

Portanto, com a aplicação da norma de decadência no que se refere as contribuições previdenciária, dentro do prazo decadencial de cinco anos, é respeitado o limite constitucional, imposto pelo Superior Tribunal Federal.

2.2.4 A prescrição como forma extintiva da obrigação tributaria

Após o período de tempo de cinco anos sem que o titular do direito subjetivo (Fazenda Pública) deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o fato jurídico da prescrição.

A prescrição é um prazo para o exercício do direito de ação. Nasce a partir do dia em que o direito apurado e oponível pode ser acionado, ressalvada a impossibilidade por fato próprio. O prazo de prescrição da ação pode ser interrompido por ato judicial diligenciado pelo titular da ação, como se vê para o caso tributário, dos itens I a III do parágrafo único do art. 174 do CTN, ou por ato inequívoco, ainda que extrajudicial, do devedor, que importe em reconhecimento do débito. Para o caso tributário, item IV do mesmo parágrafo único do art. 174. (NOGUEIRA, 1999 p.319):

A contagem do prazo tem como ponto de partida a data da constituição definitiva do crédito, expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor.

Segundo o art. 156, V, CTN, a prescrição é causa extintiva do crédito tributário. Define-se como fato jurídico que determina a perda do direito subjetivo de ajuizamento da ação de execução(fiscal) do valor do tributo. Vale dizer que a prescrição, veiculando a perda do direito à ação(actio nata), atribuída à proteção de um direito subjetivo e, ipso facto, desfazendo a força executória do credor em razão de sua inoperância, apresenta-se como figura de direito processual.

Se há prescrição, desaparece o direito de pleitear a intervenção do Judiciário, diante da falta da capacidade defensiva, que lhe foi retirada em consequência do não-uso dela, durante certo interregno, atingido pela força destrutiva, no tempo, da prescrição. (SABBAG, 2008,p.272-273)

A prescrição é uma das modalidades extintivas da obrigação tributária. Com o perecimento do direito á ação de cobrança, perde o credor os meios jurídicos para compelir o sujeito passivo á satisfação do débito.

(...) As normas gerais e abstratas que regem a decadência e a prescrição do direito do contribuinte produzem regras individuais e concretas que veiculam, em seu antecedente, o fato concreto do decurso do tempo qualificado pela omissão do contribuinte e, em seu consequente, a extinção, respectivamente, do direito de pleitear administrativamente o débito e do direito à ação judicial de cobrança do débito do Fisco. (SANTI, 2000,p.253)

Portanto, a prescrição como fato jurídico não se interrompe nem se suspende. Aquilo que se interrompe é o intervalo de tempo que, associado à inércia do titular da ação, determina o surgimento do fato prescricional.

4.3 Interrupção do Prazo Prescricional

É preciso enfatizar que o caput do art. 174 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único enumera quatro causas interruptivas do prazo prescricional:

- (I) pelo despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal;
- (II) 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.

Com a interrupção implica o reinício da contagem do prazo, desprezando-se o já decorrido.

O sentido de dies a quo pode ser exemplificado no caso em que o devedor reconhece o débito perante o Fisco regularmente dentro do prazo de prescrição, ficando a contagem do prazo anterior desconsiderada e reiniciando-se a contagem do prazo prescricional a partir do reconhecimento do débito. (SANTI, 2000, p.159)

A iniciativa do contribuinte, porque contemplada no item IV do art. 174, terá o condão de interromper a fluência do prazo, fazendo recomeçar a contagem, para que prescreva o direito de ação da Fazenda. Toda vez que o período é interrompido, despreza-se a parcela de tempo que já foi vencida, retornando-se ao marco inicial.

A interrupção do prazo de prescrição não está prevista no art. 46 da Lei nº8.212. Anteriormente, era prevista no parágrafo único do art. 71 do Decreto nº 612. O art. 71 do Decreto nº 2.173 não tratou do tema, nem o art. 349 do Regulamento da Previdência Social, mas é razoável se utilizar da orientação do CTN, até diante do fato de que a contribuição previdenciária tem natureza tributária. (MARTINS, 2007,p.267)

A suspensão no curso do prazo prescricional não é a mesma coisa que suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Para que se suspenda o lapso de tempo que leva à prescrição é imperativo lógico que ele se tenha iniciado, e nem sempre que ocorre a sustentação da exigibilidade, o tempo prescricional já terá começado a correr.

Portanto, se o suposto devedor impugnar a exigência, de acordo com as fórmulas do procedimento administrativo específico, a exigibilidade ficará suspensa.

3 METODOLOGIA

3.1 MÉTODO DE ABORDAGEM

Para a concepção de uma pesquisa acadêmica, deve-se utilizar uma metodologia adequada, que sirva para atender os objetivos do trabalho científico. Para Lakatos; Marconi (2006), o ponto de partida de uma pesquisa encontra-se em um problema, que após definido, examinado, avaliado e analisado criticamente, conduz o pesquisador a uma solução.

Richardson (1999) registra que o pesquisador tem de se posicionar epistemologicamente ante o objeto ou fenômeno que deseja investigar. A pesquisa é

baseada no método de procedimento bibliográfico, utilizando-se diversos autores que engrandecem a pesquisa no campo ambiental e resíduos sólidos da construção civil.

O método científico adotado foi o de abordagem hipotético-dedutivo, partindo de uma análise geral do tema, para uma particular, na tentativa de fornecer um embasamento teórico sobre o assunto e, a posterior, entender melhor suas peculiaridades, num processo reflexivo dialético.

3.2 MÉTODO DE PROCEDIMENTO

A natureza da vertente metodológica desta pesquisa foi qualitativa. Pois, buscou descrever, e compreender para tentar explicar conceitos na área de gestão ambiental e resíduos sólidos, não se utilizando de dados estatísticos para analisar o problema.

O presente estudo foi baseado através de pesquisa bibliográfica, com aprofundamento teórico, a partir de conceitos sobre direito tributário, com pesquisa em livros e diversos artigos científicos.

3.3 TÉCNICAS DE PESQUISA

A pesquisa foi desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de leituras e fichamentos de livros e artigos científicos, pesquisados em revistas e sites especializados da área jurídica tributária.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Admite-se que, as contribuições para o custeio da Previdência Social têm natureza tributária, conforme os Princípios Gerais do Direito Tributário. Foi analisado o art. 195 da Constituição Federal vigente, que determina a seguridade seja financiada por toda a sociedade, sendo que o custeio será realizado por meio de recursos orçamentários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e também pelas contribuições pagas pelo empregador, pela empresa ou entidade a ela equiparada.

Foi analisado o crédito, como direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o objeto da obrigação, e o débito, como dever jurídico ou subjetivo do sujeito passivo de prestar o citado objeto.

O lançamento deve ser considerado como um elemento da relação jurídico-tributária, expresso por um ato administrativo, identificado na condição de ônus que a legislação impõe ao Estado para que este possa exercer o direito que advém da relação de responsabilidade, que implica a ocorrência do fato gerador, e por homologação é o lançamento realizado quanto aos tributos cuja legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação.

Com a edição da Súmula Vinculante nº8, pelo STF, o Fisco ficou impedido de exigir fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no Código Tributário Nacional, as contribuições da Seguridade Social.

E os créditos que estavam pendentes de pagamento já não podem ser cobrados após um lapso temporal quinquenal. E os valores recolhidos antes da conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.882-9, julgado em 11.6.2008, seja administrativamente ou por execução fiscal, não podem mais ser devolvidos ao contribuinte, salvo se já tiverem sido movidas ação judicial ou administrativamente de repetição ou compensação de indébito, antes da data da conclusão do julgamento.

Deste modo, o STF, declarou a inconstitucionalidade dos art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 por causa de violação ao artigo 146, III, da CF/88.

E por se tratar de matéria pública, a decadência e a prescrição, no direito tributário, devem ser reconhecidas a qualquer tempo, inclusive de ofício pelo julgador da causa, e caso o contribuinte, venha a requerer a prescrição ou decadência com base na inconstitucionalidade citados nos artigos acima, em processos seja administrativamente ou judicial, e não seja atendido pelo julgador da causa, cabe a interposição de Reclamação junto ao Supremo Tribunal Federal.

Portanto, não resta dúvida de que, a edição da Súmula Vinculante nº8 proferida pelo STF, que tratou do prazo decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias, veio a manter um equilíbrio nas relações jurídicas tributárias do país.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vê-se, pois, que o presente trabalho acadêmico alcançou os objetivos pretendidos, qual seja, problematizar o estudo do prazo decadencial das contribuições previdenciárias, e aprofundar o estudo jurídico deste tema.

Iniciando com uma abordagem sobre o contexto da previdência social brasileira, especialmente focada no histórico, e nos princípios da seguridade social, passando por uma análise do parágrafo único do art. 194 da Constituição Federal.

É preciso frisar que, sob a óptica da contribuição do beneficiário, quando diretamente inexistente, é assistenciária, dado que não há o custeio pessoal. A relação jurídica nem por isso se modifica, defluindo dela um direito subjetivo às prestações constitucionalmente garantido.

Foi verificado, que o Supremo Tribunal Federal, determinou que créditos pendentes de pagamento não podem ser cobrados após o lapso temporal quinquenal e que os créditos pagos antes de 11.6.2008 (data da publicação da súmula) só podem ser restituídos, compensados ou de qualquer forma aproveitados, caso o contribuinte tenha pleiteado até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela via administrativa.

Portanto, a decadência é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**: 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Vade mecum acadêmico de direito / Anne Joyce Angher, organização. São Paulo: Rideel, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARNELUTTI, Francesco. **Arte do direito**: seis meditações sobre o direito. Campinas: Bookseller, 2001.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Execução de contribuição previdenciária pela justiça do trabalho**: São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. In: **VADE, Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda e CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de direito tributário**: 7. ed. revisada, ampliada e atual. Natal: Ed. dos autores, 2005.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**: livro didático. 26. ed. revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiro Editores, 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da seguridade social**: livro didático. 24. ed. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Fundamentos de Direito da Seguridade Social**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEDINA, Guarcia Miguel José; RICCI, Henrique Carvalho. Os termos iniciais de contagem dos prazos decadencial e prescricional em matéria tributária e a apresentação da DCTF pelo sujeito passivo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 157. São Paulo: Dialética, out. 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de Melo. **Curso de Direito Administrativo**. 30ªed. São Paulo: Malheiros, 2013.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PONS, Marcos Caleffi. Contribuições Previdenciárias. Inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº8.212/91- Efeitos da Súmula Vinculante nº8 e da decisão proferida no RE nº 559.882-9 em relação a processos judiciais em andamento e com decisões transitadas em julgado In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 162. São Paulo: Dialética, març. 2009.

KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**, 3.ed, Salvador : Podivm, 2007.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário: livro didático**. 9 ed. rev. e atual. São Paulo: Premier, 2008.

SANTI, Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**: São Paulo: Max Limonad, 2000.

TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito Previdenciário**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

TEODORO JUNIOR, Humberto, **Curso de direito processual civil**, 42.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005. 3 v. v. 1.