

Coisa Julgada e a Imutabilidade da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária em Face da Realização de Acordo Trabalhista na Fase Expropriatória

*Alexandre Macedo Tavares

*Gabriel de Araujo Sandri

1. Intróito

Será que um acordo, mesmo que homologado, tem o condão de extirpar do mundo jurídico os efeitos de uma sentença transitada em julgado, tornando-se oponível até mesmo à Fazenda Pública?

Ainda que o alcance de uma única e destacável resposta harmônica à sistemática do Direito não seja lhana, a Corte Máxima Judiciária em matéria Trabalhista, através de reiterados julgados, vem externando seu posicionamento pela possibilidade de suplantação do acordo à sentença judicial transitada em julgado, autorizando, por via de consequência, reflexa e superveniente alteração da base impositiva da contribuição previdenciária devida, executada *ex officio* perante a Justiça do Trabalho.

Todavia, tal posicionamento entra em manifesta rota de colisão com comezinhos institutos do Direito, à medida que patrocinam a esdrúxula possibilidade de o sujeito passivo interferir no aspecto quantitativo da regra impositiva fiscal.

Atentos a estas discrepâncias, com o escopo de fomentar o debate, através do modesto e desprezioso trabalho procuraremos revelar algumas impropriedades que norteiam o entendimento jurisprudencial no sentido de que o valor relativo à contribuição previdenciária deve incidir sobre o acordo homologado, mesmo que firmado tão-somente na fase expropriatória, isto é, após a decisão judicial transitada em julgado.

2. Da Incipiente Jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho

Segundo o Tribunal Superior do Trabalho, quando celebrado um acordo – possível em qualquer fase processual – há a inteira substituição da sentença, passando a contribuição previdenciária devida a incidir sobre o *quantum* resultante do acordo firmado, relativamente às parcelas de caráter não indenizatório.

Colhe-se da jurisprudência do TST:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO. INSS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ACORDO APÓS A SENTENÇA. POSSIBILIDADE. Tendo o Regional consignado que o valor relativo à contribuição previdenciária deveria incidir sobre o acordo homologado, uma vez que a legislação trabalhista privilegia a conciliação em qualquer fase processual, não há que se falar em reforma da decisão recorrida, porque em sintonia com a jurisprudência desta Corte. Agravo de instrumento conhecido e não provido. (AIRR - 333640-98.2005.5.15.0131 , Relatora Ministra: Dora Maria da Costa, Data de Julgamento: 11/06/2008, 8ª Turma, Data de Publicação: 13/06/2008).”

“RECURSO DE REVISTA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. ACORDO HOMOLOGADO APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO EXEQÜENDA. DEFINIÇÃO DA NATUREZA DAS PARCELAS AJUSTADAS. 1. A teor do art. 764 e § 3º, da CLT, “os dissídios individuais ou coletivos submetidos à apreciação da Justiça do trabalho serão sempre sujeitos à conciliação”, sendo “lícito às partes celebrar acordo que ponha termo ao processo, ainda mesmo depois de encerrado o juízo conciliatório”. Não há preclusão para a iniciativa dos litigantes, bem vinda em fase de conhecimento ou em fase de execução. 2. O art. 43, parágrafo único, da Lei nº 8.620/93, prevê a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores ajustados em acordos homologados pela Justiça do Trabalho. 3. Por expressa dicção da Lei de regência da matéria, resta claro que não será na sentença (ou no acórdão) com trânsito em julgado que se localizará o fato gerador das contribuições previdenciárias, mas, havendo posterior acordo, no pagamento da quantia avençada. Compreensão contrária levaria ao absurdo de se dar ao acessório precedência sobre o principal. 4. O atendimento da recomendação inscrita no art. 832, § 3º, da CLT soterra a insurreição. Recurso de revista não conhecido (E-RR - 2000-64.2004.5.03.0085 , Relator Ministro: Alberto Bresciani, Data de Julgamento: 04/06/2008, 3ª Turma, Data de Publicação: 27/06/2008) (grifos acrescidos).”

“AGRAVO DE INSTRUMENTO Ante a provável ofensa ao art. 195, inc. I, alínea “a”, da Constituição da República, dá-se provimento ao Agravo de Instrumento para determinar o processamento do Recurso de Revista. RECURSO DE REVISTA. ACORDO CELEBRADO APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO. FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O acordo celebrado após o trânsito em julgado da sentença não resulta em afronta à coisa julgada. O processo trabalhista é regido pelo princípio da conciliação, presente no art. 764 da CLT. Assim, a conciliação celebrada na fase de execução substitui a sentença de conhecimento, constituindo-se em novo título executivo, devendo incidir contribuição previdenciária sobre os valores objeto de acordo homologado, excetuadas as parcelas de natureza indenizatória, consoante preconiza a Súmula 368, item I, desta Corte. Recurso de Revista de que se conhece e a que se dá provimento. (RR - 161440-16.2003.5.04.0211 , Relator Ministro: João Batista Brito Pereira, Data de Julgamento: 01/10/2008, 5ª Turma, Data de Publicação: 17/10/2008) (grifos acrescidos).”

“EXECUÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ACORDO JUDICIAL HOMOLOGADO APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. 1. O artigo 114, VIII, da Lei Magna, ao dispor sobre a competência desta Justiça Especial para -executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no artigo 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir-, pressupõe a estrita observância do fato gerador para a incidência de tais contribuições. 2. Extrai-se do artigo 195, I, a, e II, da Constituição da República que a contribuição previdenciária incidirá sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física. A



definição do fato gerador para incidência das contribuições previdenciárias não se dá, portanto, com o trânsito em julgado da sentença (ou acórdão), mas exsurge, na hipótese de posterior acordo, com o pagamento da quantia avençada. 3. Nesse contexto, a decisão proferida pelo Tribunal Regional guarda sintonia com o que dispõe o artigo 764, § 3º, da Consolidação das Leis do Trabalho, evidenciando-se inegável a possibilidade de realização de avença que ponha fim à lide, mesmo após o trânsito em julgado da sentença. 4. Deve, portanto, a execução das contribuições previdenciárias recair sobre o valor final do acordo judicial homologado após o trânsito em julgado da sentença, ressalvadas as parcelas de natureza indenizatória e a proporcionalidade devida em relação às verbas de natureza salarial deferidas na decisão transitada em julgado. 5. Considerando que o acórdão prolatado pelo Tribunal Regional afigura-se consonante com o entendimento consagrado na Orientação Jurisprudencial n.º 376 da colenda SBDI-I desta Corte superior, não há falar, na hipótese, em afronta ao artigo 5º, XXXVI, da Constituição da República. 6. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (AIRR - 17640-14.1995.5.15.0013 , Relator Ministro: Lelio Bentes Corrêa, Data de Julgamento: 15/12/2010, 1ª Turma, Data de Publicação: 04/02/2011) (grifos acrescentados).”

Cientes de que a perpetuação deste entendimento desembocaria em campo aberto à manifestação de inevitáveis fraudes, o TST buscou mitigar a amplitude de definição dos termos e valores da composição celebrada *inter partes*, pela edição da Orientação Jurisprudencial da SBDI-1 n.º. 376, *in verbis*:

OJ-SBDI-1 n.º. 376. É devida a contribuição previdenciária sobre o valor do acordo celebrado e homologado após o trânsito em julgado de decisão judicial, respeitada a proporcionalidade de valores entre as parcelas de natureza salarial e indenizatória deferidas na decisão condenatória e as parcelas objeto do acordo.

O ponto angular do problema não reside no *modus* de como é externada e quantificada a vontade das partes, mas se incrusta na possibilidade de sub-rogação dos termos do acordo sobre a sentença petrificada pela coisa julgada! Por essa linha de entendimento, se o credor renunciasse, no todo ou em parte, o direito à percepção das parcelas de natureza salarial, por exemplo, dita renúncia atingiria total ou proporcionalmente o direito subjetivo creditício da União Federal, o que se revela destituído de senso, já que o crédito tributário é indisponível.

3. Da Coisa Julgada

Os cidadãos, tolhidos do seu direito de auto-defesa¹, cederam ao Poder de Império Estatal o poder-dever de solucionar as lides oriundas das relações entre os sujeitos de direito, possuindo, em contrapartida, o direito subjetivo de ação.

¹ Salvo, obviamente, as exceções legalmente permitidas e socialmente aceitáveis (legítima defesa, por exemplo).

Para a busca do reconhecimento – ou não-reconhecimento – de um determinado direito, era necessário a implementação de um instrumento hábil a legitimar dita pretensão, sem descuidar dos interesses da(s) parte(s) *ex adversa*, isto é, sem deixá-la órfã do exercício da ampla defesa e do contraditório².

Certo de que a inexistência de regras mínimas incita ao caos, imperioso se fez a criação de regras processuais como instrumento legitimador dos procedimentos necessários a serem respeitados em busca da futura tutela jurisdicional.

Logo, quando se demanda uma pretensão em face de outrem, que resiste a ela, mister se faz que a pretensão resistida se resolva mediante um documento solene, legítimo e imparcial, emanado pelo Estado, em regra imutável e com força executiva.

Nesse cenário surge a sentença judicial, cujo efeito precípua é o de pôr fim à função do julgador no processo, mediante a entrega da prestação jurisdicional (art. 463, do CPC). Tem a sentença, como função ontológica peculiar, a atribuição de trazer para o mundo fenomênico, através da análise do caso concreto, a solução extraída da abstratividade disposta na lei. Nas palavras de Chiovenda³, a sentença traduz a lei aplicável ao caso concreto.

A sentença, uma vez proferida, só pode ser alterada pelo mesmo julgador (juiz) para “lhe corrigir, de ofício ou a requerimento da parte, inexactidões materiais, ou lhe retificar erros de cálculo” (art. 463, inc. I, do CPC) ou “por meio de embargos de declaração” (art. 463, inc. II, do CPC), pois sobre ele se lança a preclusão *pro iudicato* (art. 471, do CPC).

É, outrossim, no idêntico momento do advento da coisa julgada que se adquire o direito ali reconhecido.

Não obstante, diante do *princípio do duplo grau de jurisdição* e da *recorribilidade*, a parte sucumbente na demanda pode requerer o reexame do *decisum* mediante a interposição tempestiva do recurso competente (princípio da singularidade do recurso), cujo efeito imediato é o de postergar a consumação da coisa julgada sobre as matérias aventadas no recurso.

Ainda, sem a qualidade da coisa julgada, as asperezas do cotidiano se estenderiam *ad eternum*, posto que uma decisão poderia ser infinitamente modificada, o que, inexoravelmente, causaria instabilidade nas relações, tornando impossível o convívio social saudável.

Na conceituação legal, “denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário” (art. 467, do CPC). Tal definição, contudo, não obteve o mérito de abarcar a total complexidade do instituto da *res iudicata*. Assim, numa definição ampliada, coisa julgada é a eficácia que torna imutável e indiscutível uma decisão, da qual, pela lei, não cabe mais recurso ou impugnação. É no preciso momento da consumação da *res iudicata* que se efetiva a devida entrega da tutela jurisdicional.

² Ambos consagrados com *status* de direito fundamental, consoante art. 5º, inc. LV, da CRFB/88.

³ CHIOVENDA, Giuseppe *apud* THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. 1. 47ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 598.



Como bem ressaltado pelo processualista Humberto Theodoro Júnior⁴:

“(…)quando o art. 467 fala em *indiscutibilidade* e *imutabilidade* da sentença transitado em julgado refere-se a duas coisas distintas: a) pela *imutabilidade*, as partes estão proibidas de propor ação idêntica àquela em que se estabeleceu a coisa julgada; b) pela *indiscutibilidade*, o juiz é que em novo processo, no qual se tenha de tomar a situação jurídica definida anteriormente pela coisa julgada como razão de decidir, não poderá reexaminá-la ou rejuzá-la; terá de tomá-la simplesmente como *premissa* indiscutível. No primeiro caso atua a força *proibida* (ou negativa) da coisa julgada, e no segundo, sua força *normativa* (ou positiva).

A coisa julgada, por ser um dos instrumentos concretizadores do princípio da segurança jurídica, indispensável para a consecução da harmonia⁵ e paz social, foi elevada ao grau de direito fundamental⁶ pelo art. 5º, inc. XXXVI, da CRFB/88, ao prever que nem mesmo a lei prejudicará a coisa julgada.

Com efeito, a decisão revestida pelo manto da coisa julgada dá a ela o grau de certeza e exeqüibilidade, alcançável por ser, evidentemente, imutável. Essa imutabilidade, entretanto, não é absoluta, porquanto há a possibilidade de rescindi-la, antes de escoado o prazo decadencial de dois anos, contados do trânsito em julgado da decisão (art. 495, do CPC), quando presente uma das taxativas hipóteses previstas no art. 485, do CPC, para a propositura da Ação Rescisória.

4. Dos Limites Subjetivos da Coisa Julgada

Estabelece o art. 472, do CPC:

“**Art. 472.** A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.”

A interpretação literal do citado artigo pode induzir à equivocada exegese de que os efeitos de uma sentença não alcançará, de forma alguma, os interesses de terceiros. Ledo engano! Há hipóteses em que a coisa julgada nascida embrionariamente da lide entre as partes pode refletir em interesse alheio, mesmo que estes nem sequer tenham participado do processo e produzido sua ampla defesa ou contraditório.

Há situações que, embora possuam natureza correlacionada entre os estritos interesses das partes litigantes, estão, em concomitância, umbilicalmente

⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. 1. 47ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 601.

⁵ Preâmbulo da *Lex Mater*.

⁶ E, portanto, cláusula pétrea insuprimível do ordenamento jurídico constitucional (art. 60, §4º, da CRFB/88).



ligadas com outros interesses de si derivantes, que afetam a órbita jurídica de outrem.

Não há como se evitar a repercussão da decisão proferida num processo *inter partes*, quando a solução ali desenvolvida for a causa desencadeadora do efeito originador do direito de pessoa estranha à lide.

Conforme Enrico Tullio Liebman⁷, terceiros juridicamente interessados, sujeitos à exceção de coisa julgada são os que se encontram subordinados às partes com referência à relação decidida; para estes logra aplicação exclusiva do princípio positivo, e a coisa julgada que se formou entre as partes estender-se-lhes-ia como sua própria.

É o que se passa, por exemplo, com a grande maioria das sentenças trabalhistas que reconhecem e defiram o pagamento de verbas salariais insatisfeitas, pois, como se sabe, estas atuam como base de cálculo do salário-de-contribuição das contribuições previdenciárias, fazendo nascer, à Fazenda Nacional, o direito de exigir a repercussão destas verbas nas aludidas contribuições⁸.

5. Da Coisa Julgada no Processo do Trabalho

A Consolidação das Leis do Trabalho faz menção ao instituto da coisa julgada somente no art. 836, com redação dada pela Lei nº 11.495/07, *in verbis*:

“Art. 836. É vedado aos órgãos da Justiça do Trabalho conhecer de questões já decididas, excetuados os casos expressamente previstos neste Título e a ação rescisória, que será admitida na forma do disposto no [Capítulo IV do Título IX da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil](#), sujeita ao depósito prévio de 20% (vinte por cento) do valor da causa, salvo prova de miserabilidade jurídica do autor.”

É eloqüente o silêncio da CLT quanto à regulamentação de tão importante instituto de direito processual, devendo, deste modo, ante a autorização expressa no art. 769⁹ do texto consolidado, aplicar-se ao cenário justralista as disposições insculpidas no Código de Processo Civil, por serem compatíveis com os princípios que regem o Processo do Trabalho.

6. Do Princípio Trabalhista da Conciliação e sua Limitação Lógico-Jurídica

Prevê o art. 764, da CLT:

⁷ LIEBMAN, Enrico Tullio *apud* SCHIAVI, Mauro. *Manual de Direito Processual do Trabalho*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 2009, p. 620.

⁸ Ressalte-se que, por tais verbas possuírem natureza tributária, inexistente discricionariedade quanto a sua cobrança (a vinculação e compulsoriedade derivam da própria definição de tributo – art. 3º, do CTN).

⁹ Dispõe o art. 769, da CLT: “Nos casos omissos, o direito processual comum será fonte subsidiária do direito processual do trabalho, exceto naquilo em que for incompatível com as normas deste Título.”

Art. 764 - Os dissídios individuais ou coletivos submetidos à apreciação da Justiça do Trabalho serão sempre sujeitos à conciliação.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, os juízes e Tribunais do Trabalho empregarão sempre os seus bons ofícios e persuasão no sentido de uma solução conciliatória dos conflitos.

§ 2º - Não havendo acordo, o juízo conciliatório converter-se-á obrigatoriamente em arbitral, proferindo decisão na forma prescrita neste Título.

§ 3º - É lícito às partes celebrar acordo que ponha termo ao processo, ainda mesmo depois de encerrado o juízo conciliatório.

Decorre da própria história da Justiça do Trabalho seu viés conciliatório acentuado, sendo por muitos denominada, inclusive, como a Justiça da Conciliação.

Nesse caminhar, as lides intentadas neste ramo especializado do Judiciário sempre serão submetidos à conciliação, sendo lícito às partes, por razões ontológicas, celebrar acordo em qualquer fase processual. Noutro giro verbal, é permitido (e implicitamente incitado) a composição de acordo entre as partes desde o aflorar do processo até o instante de seu derradeiro suspiro.

Tamanha é a importância do princípio em testilha que o seu desrespeito pode resultar na anulação do processo caso o juiz do trabalho não oportunize a conciliação em audiência em dois momentos distintos: da abertura da audiência até antes da apresentação da defesa/contestação (art. 846, da CLT); e após as razões finais (art. 850, da CLT).

Em que pese o relevante direcionamento consagrado pelo princípio em epígrafe, há, consigo, avançando de mãos dadas, enraizadas limitações. Ao acordo não se pode atribuir o estigma de decisão soberana, oponível ilimitadamente frente a qualquer outra. Não! Se há decisão capaz de ocupar este trono, não seria o termo de acordo (ainda que homologado), mas sim a sentença acobertada pelo manto da *res iudicata*.

É com esse pensar que o legislador pátrio, almejando amoldar as vicissitudes decorrentes da ampliação da competência da Justiça do Trabalho¹⁰, estabeleceu no §6º, do art. 832, da CLT, incluído pela Lei nº. 11.457/07, 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”.

Por conseguinte, é patente a limitação dos efeitos da celebração de acordo após a consumação da coisa julgada, os quais se restringem enclausuradamente no restrito âmbito gravitacional dos direitos pertencentes às partes acordantes, não espraiando quaisquer efeitos quanto aos direitos de terceiros.

7. Lançamento Tributário: Competência Funcional

¹⁰ A citada competência foi reforçada pela reforma do Poder Judiciário capitaneada pela EC nº. 45/04.

Dispõe o art. 146, inciso III, b, da CRFB/88:

“Art. 146 - Cabe à lei complementar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a)(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

Como se pode perceber, o trato do lançamento fiscal foi reservado ao exclusivo talante de lei complementar (competência *ratione materiae*). Rege-se, no Brasil, pelas disposições do Código Tributário Nacional, especialmente pelos artigos 142 e seguintes, o que denota a natureza jurídica *sui generis* desse diploma: é o CTN (Lei nº 5.172/66), à luz do art. 146, III, da CRFB/88, uma lei formalmente ordinária e materialmente complementar; portanto, absolutamente imodificável por singela lei ordinária, decretos ou quaisquer outras espécies de atos normativos hierarquicamente inferiores.

O lançamento fiscal - expressão conhecida na doutrina espanhola como *liquidación*, na doutrina argentina como *determinación*, na doutrina francesa como *rôle nominatif*, na doutrina alemã como *steuerveranlagung*, na doutrina americana como *tax assessment*, e, na doutrina italiana como *accertamento* – consiste num ato administrativo de aplicação da norma tributária material.

É legalmente qualificado como “(...) um 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 cabível” (CTN. art. 142, caput).

Noutro giro verbal, caracteriza-se como um ato jurídico administrativo de natureza vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o qual compete *privativamente* à autoridade administrativa realizar,

De acordo com fecunda lição do saudoso mestre Aliomar Baleeiro, o lançamento pode ser definido como um “ato, ou série de atos, de competência vinculada, *praticada por agente do Fisco*, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável; segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado.”¹¹

Fácil perceber, sob o prisma de sua concepção legal e doutrinária, que o ato jurídico administrativo de lançamento exerce função proeminente no Direito Tributário. É através dele que a autoridade administrativa confere liquidez e certeza aos créditos fiscais. Significa dizer: um crédito tributário, para que possa ser considerado juridicamente exigível, pressupõe lançamento consumado pelo agente da Administração Tributária, competente para a prática desse ato.

Importante ressaltar que através do lançamento a autoridade administrativa não constitui ou desconstitui direito algum, vez que apenas

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 782.



formaliza a “constituição” do crédito tributário, não a própria obrigação tributária que, sabemos todos, nasce a partir da concreta subsunção do fato à norma, ou melhor, da rigorosa configuração do conceito do fato ao conceito da norma.

Como um de nós já teve a oportunidade de deixar registrado:

“(…) antes mesmo do lançamento, quando da efetiva realização da hipótese, *in abstracto*, necessária e suficiente à sua ocorrência, já existe a obrigação tributária, diversamente do crédito tributário que pressupõe a figura constitutiva do lançamento. Antes do lançamento, o direito subjetivo do Estado de exigir o pagamento do tributo por parte de quem praticou a sua hipótese de incidência, *já existe*, porém ainda formalmente destituído de sua exigibilidade. O ato administrativo do lançamento é que satisfaz a formalidade do efeito jurídico da exigibilidade àquele preexistente direito do Poder Público.”¹²

Eis que surge a dupla face (natureza dualística) do lançamento fiscal: atua como um ato constitutivo do crédito tributário e substancialmente declaratório da obrigação tributária correspondente.

Comungando do mesmo entendimento, Ives Gandra da Silva Martins pontifica:

“(…) o lançamento tem uma natureza dualística. Ele não constitui a obrigação, pois esta já existe antes do lançamento, mas constitui o crédito, que outorga o direito à Fazenda Pública de exigir o tributo após a sua constituição. (...) Em outras palavras, o crédito tributário só será definitivamente constituído, conforme jurisprudência da Suprema Corte, no momento em que o processo de revisão do lançamento estiver encerrado (...).”¹³

Admitindo-se ou não a natureza dualística desse instituto, a verdade é que existe um elemento genuinamente atrelado à postura típica do lançamento que, em hipótese alguma, pode ser ignorado pela comunidade jurídica, qual seja, a de que a sua feitura habita a província dos atos funcionalmente privativos das autoridades fazendárias competentes.

Sem embargo, à luz do comando plasmado no art. 146, III, b, da Magna Carta de 1988, o Código Tributário Nacional, enquanto lei complementar *ratione materiae*, categoricamente erigiu a realização do lançamento ao âmbito da competência privativa da autoridade administrativa. Essa é a *mens legis*!

Ressaltando tal peculiaridade, cumpre trazer a lume procedente ponderação de Schubert de Farias Machado:

“(…) É ato tipicamente administrativo, *que não pode ser praticado pelo Poder Legislativo nem pelo Poder Judiciário*. Isso não o exclui do controle judicial. Esse controle externo da legalidade do lançamento,

¹² TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do Indébito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 43.

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “A Função Privativa da Autoridade Fiscal de Constituir o Crédito Tributário e Declarar a Respectiva Obrigação – Não Há Sonegação Fiscal Sem Crédito Tributário Constituído – Procedibilidade Penal e Prejudicialidade.” *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 34, jul.1998, p. 85.

todavia, não altera a competência para a sua prática. Na verdade, não cabe ao Juiz lançar; mas apenas controlar a legalidade do lançamento efetuado pela autoridade administrativa, e, se for o caso, anulá-lo no todo ou em parte”¹⁴.

Outra não é autorizada lição do Professor Hugo de Brito Machado:

“Mesmo tendo ocorrido o denominado fato gerador da obrigação tributária, o crédito tributário precisa, para ter existência jurídica, ser constituído, pelo lançamento, cuja feitura cabe à autoridade da Administração Tributária, competente para a prática dessa atividade. Não a qualquer outra autoridade administrativa, nem ao juiz.”¹⁵

Deveras, como instrumento através do qual o Estado aplica a lei ao fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta, a manifestação de vontade da autoridade competente (e não do próprio sujeito passivo) é elemento nuclear do ato administrativo de lançamento.

Insta frisar que a manifestação de vontade, conforme primorosa lição de Seabra Fagundes, consiste num dos cinco elementos que integram a compostura interna de todo ato administrativo. Consubstancia-se no impulso gerador do ato, o qual deve emanar do agente competente, ou seja, da pessoa que tem atribuição legal para o exercício da função; *in casu*, a de lançar o tributo.

Daí a razão pela qual entendemos que a incipiente jurisprudência do TST padece de mácula irremediável, pois, não bastasse o poder-dever de o juiz executar *ex officio* contribuições previdenciárias emergentes de decisões que proferir, acaba concebendo um primor de excrescência jurídica, qual seja, que a superveniência de eventual acordo prevaleça sobre a coisa julgada, atingindo enviesadamente a liquidez e certeza do crédito originariamente exequendo, com subsequente redução da base imponível das contribuições previdenciárias devidas.

Revela-se desarrazoada, assim, a norma ordinária (Lei nº 10.035/00) que funde a fase de cálculo de liquidação da sentença com a constituição do crédito tributário, ao dispor que “a liquidação abrangerá, também, o cálculo das contribuições previdenciárias devidas” (CLT, art. 879, § 1 -A2). É que modesta lei ordinária, ainda que por via oblíqua, não poderia validamente se sobrepor ao enunciado constitucional implícito que proclama a vedação da delegação de atribuições funcionais, nem também ao próprio art. 142, caput, do CTN, que goza do status de lei complementar *ratione materiae*.

Ora, o cálculo (liquidação) do *quantum* das contribuições previdenciárias devidas, como determinado pelo novel § 1º-A do art. 879 da CLT, é tarefa que compete privativamente à autoridade administrativa realizar, não ao magistrado trabalhista, nem tampouco pode o próprio sujeito passivo interferir no dimensionamento da base mensável do crédito tributário, vez que inerente à natureza jurídica do lançamento.

¹⁴ MACHADO, Schubert de Farias. “A Decisão Definitiva no Processo Administrativo Tributário e o Ingresso da Fazenda Pública em Juízo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, São Paulo, jan./2002, pp. 110-111.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. “Lançamento Tributário e Sentença Judicial”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 64, jan./2001, p. 92.



Existe profunda diferença entre o ato administrativo e o ato jurisdicional, pois, enquanto o Poder Executivo há de aplicar a lei de ofício, em posição diametralmente oposta aparece o Poder Judiciário, que há de ser provocado para dizer o direito (inteligência do art. 2º do CPC).

Negada essa particularidade, ao arrepio da lídima dicção encerrada pelo caput e parágrafo único do art. 142 do CTN, estaríamos admitindo que o mesmo não disciplina de modo cogente o instituto do lançamento, mas numa postura meramente programática, tão-somente impõe um norte a ser seguido pela autoridade administrativa, o que é destituído de senso!

Diz-se isso, porquanto, face sua proeminência perante o Sistema Tributário Nacional, o lançamento tributário não pode ser reduzido à condição de singelo ornamento jurídico ou de mero elemento coadjuvante do executivo fiscal, a *contrario sensu*, é a “razão de ser”, a “causa determinante” da liquidez e certeza do crédito tributário.

Execução de crédito tributário não regularmente liquidado e acertado pela autoridade administrativa competente, consiste numa inaugural e subversiva modalidade de execução fiscal, qual seja, aquela onde o processo é instaurado à míngua da existência de um título executivo líquido, certo e exigível afeiçoado à espécie: a certidão de dívida ativa.

Configura excrescência jurídica que o bom senso e o Direito não devem tolerar, pois, prevalecendo tal ilação, o seu corolário seria o sepultamento dos mezinhos princípios do devido processo legal (*nemo iudex sine actore*), do contraditório e ampla defesa, da imparcialidade do juiz e da tripartição dos poderes.

8. O Malferimento à Tripartição das Funções Estatais

Força convir, sobretudo em razão do princípio da tripartição das funções estatais (CRF/88, art. 2º), que ao magistrado trabalhista, e, por consectário lógico-natural, ao sujeito passivo da obrigação, falece competência para realizar lançamento tributário.

Com efeito, a divisão funcional do poder, classicamente conhecida como separação dos poderes, basicamente consiste “em repartir o exercício do poder político por vários órgãos diferentes e independentes, segundo um critério variável, em geral funcional ou geográfico, de tal sorte que nenhum órgão isolado possa agir sem ser freado pelos demais”¹⁶.

Impõe-se destacar, à obviedade do “sistema de freios e contrapesos” (*checks and balances*) que operacionalizam o postulado da tripartição das funções estatais, que o fato do Judiciário efetuar o controle externo do lançamento não significa que ele próprio possa concretizá-lo. Não compete ao magistrado lançar um tributo, ao revés, cabe-lhe tão-somente controlar a legalidade do lançamento efetuado pela autoridade administrativa, anulando-o total ou parcialmente, se for o caso.

Em outras palavras, o poder-dever de controlar judicialmente os atos administrativos e, *ipso facto*, de anular total ou parcialmente um lançamento

¹⁶ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*, 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 130.



viciado, não pode ser encarado como a outorga de um cheque em branco ao Poder Judiciário.

É de se ter sempre em mente que o controle jurisdicional dos atos administrativos figura como princípio estruturante, como típica mola propulsora do Estado de Direito. Por seu turno, lançar um tributo, isto é, operar a devida constituição do crédito e a conseqüente declaração da obrigação tributária correspondente, é função ontológica e teleologicamente pertencente à autoridade fiscal, logo, não-compromissível ou delegável, o que revela a impropriedade do Poder Judiciário e/ou do sujeito passivo imiscuir-se nessa área.

Emprestando sua inteligência ao tema, já ponderava com muita propriedade o Professor Ruy Barbosa Nogueira:

“A quem compete, privativamente, proceder ao lançamento ou exercer o direito subjetivo público de lançar ou determinar? E óbvio já pela potestade e pela própria natureza do direito público e pela outorga constitucional de competência que somente cabem esse direito e seu exercício indelegáveis à Fazenda.”¹⁷

Fala-se que o postulado da indelegabilidade das atribuições funcionais deve ser sacado das dobras da tripartição dos poderes, posto que, lamentavelmente, o atual Texto Magno não repetiu o comando inserto no parágrafo único do art. 6º da Constituição anterior, o qual previa o princípio da indelegabilidade das funções, com exceção feita aos casos por ela autorizados.

Inobstante a omissão no vigente Texto Magno sobre essa questão, acreditamos que, salvo previsão explícita, continuam vedadas as delegações de um poder ao outro. É que há certas premissas que decorrem da própria ordem natural dos institutos, dispensando-se, via de conseqüência, referência expressa na letra da Constituição.

Logo, o exercício de função atípica há de estar constitucionalmente consagrado (excepcionado), vez que a regra é que cada poder constituído naturalmente exerça a função predominante - típica - que lhe foi atribuída, conforme a tripartição estanque idealizada por Montesquieu.

9. Afronta ao Devido Processo Legal

O princípio do devido processo legal, erigido pela nossa Lei Maior à categoria de um direito e garantia individual de qualquer cidadão-contribuinte, desdobra-se nos postulados do devido processo legal substancial (*substantive due process*) e do devido processo legal processual (*procedural due process*). Em sua concepção substantiva essa garantia compreende os princípios de direito material que, no caso do Direito Tributário, são exteriorizados através das garantias da estrita legalidade tributária, da isonomia, do respeito à capacidade contributiva, à previsibilidade e não-surpresa (anterioridade tributária), à impossibilidade da tributação com feição confiscatória, etc.

Em sua vertente estritamente processual (*procedural due process*), o princípio do devido processo expressa garantias elementares das quais brotam relevantes princípios processuais. Lembramos com James Marins que o “*direito ao processo corresponde ao direito a uma estrutura lógica de garantias*, seus

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 326-327.

princípios, no regime constitucional brasileiro, exprimem uma amálgama de garantias individuais de raiz constitucional. É por essa razão que o processo contemporâneo mais que representar um mero *cedere pro*, ou *procedere*, afigura-se como a justaposição orgânica e coerente de princípios garantidores do *procedural due process*.¹⁸

Levando-se em consideração o alcance do princípio do devido processo legal e suas inapeláveis vertentes - de índole substancial e processual -, chegamos a uma triste constatação: a Emenda Constitucional nº 20/98 e sua lei regulamentadora (Lei nº 10.035/100), no que se refere à ampliação da competência da Justiça Trabalho, para fins de processamento e execução *ex officio* das contribuições à seguridade social (art. 195, I, a e inciso II) emergentes de decisões que proferir, não passam pelo teste de conformação à ordem jurídico-constitucional vigente.

É vital salientar que toda norma jurídica, e, *ipso facto*, toda decisão judicial, precisa ser interpretada à luz do regime jurídico-constitucional originário. Somente assim é que se estará velando pelo princípio da supremacia da Constituição que, diga-se de passagem, é a nota mais essencial do processo de interpretação constitucional, afirmada pelos diferentes mecanismos de controle de constitucionalidade.

Retomando-se a assertiva anterior, diz-se reprovado no indispensável teste de compatibilidade material com a nossa Norma Fundamental, vez que em total desapego ao postulado do devido processo legal, o TST, por efeito reflexo de seu posicionamento, acaba patrocinando: a) a dispensa da iniciativa da parte (*nemo iudex sine actore*) para a instauração da execução de um crédito desnublidamente tributário; b) a instauração de uma fase executória de natureza mista, isto é, de créditos originariamente distintos e inconfundíveis (trabalhista e tributário); c) anômala execução de crédito tributário não liquidado e acertado pela autoridade fazendária, isto é, não regularmente constituído mediante o ato jurídico vinculado e obrigatório do lançamento; d) a instauração de um executivo fiscal sem o apropriado título executivo pertencente à espécie (certidão de dívida ativa); e, e) a faculdade da interferência direta do sujeito passivo na quantificação da base impositiva da contribuição previdenciária devida, através da celebração de acordo na fase expropriatória.

No Direito Tributário, nunca é demais repetir, a liquidez e certeza do crédito fica à mercê da concreta realização, por parte da autoridade administrativa competente, de um ato jurídico vinculado e obrigatório: o lançamento fiscal (CTN. art. 142, caput e parágrafo único).

Com efeito, a execução de crédito tributário desprovido de lançamento (que o torna juridicamente exigível) e da subsequente inscrição em Dívida Ativa (que o torna juridicamente exequível), como no caso *sub examine*, corresponde a uma esdrúxula convalidação de um processo de execução não devidamente instrumentalizado com um título executivo líquido, certo e exigível; e o que é ainda mais lamentável, viabiliza a instauração de um processo sem a iniciativa da parte interessada, subvertendo-se a aclamada regra *nemo iudex sine actore* e o próprio caráter dialético do processo.

¹⁸ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 186.

Fácil perceber que a execução de ofício em comento maltrata bruscamente o princípio da ação (*nemo iudex sine actore*), contrapondo-se à regra da inércia jurisdicional, já que viabiliza a movimentação de executivo fiscal independente de provocação da parte interessada (Fazenda Nacional).

Com efeito, diferentemente das obrigações de direito privado, que nascem da vontade das partes (*obligatio ex voluntate*), o tributo, por excelência, só nasce por vontade da lei (*obligatio ex lege*). Em outros termos, uma obrigação tributária é qualificada pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação¹⁹, razão pela qual o tributo pode nascer independente ou até mesmo contra a vontade do sujeito passivo.

Mas não é só. Como ressalta com propriedade Dino Jarach, a relação jurídico-tributária - apesar de existir por força de lei - “exige, como requisito fundamental para o seu nascimento, que se verifiquem, na realidade fática, o fato ou os fatos definidos abstratamente, pela lei, como pressupostos da obrigação.”²⁰ Ruy Barbosa Nogueira, abeberando-se nos ensinamentos de Mário Pugliese, bem sintetizou clássica premissa que alicerça todo pensamento acerca do tema: “a obrigação tributária é uma obrigação de estrito direito público, absolutamente indisponível quer por parte da administração, como por parte do contribuinte, não compromissível nem transigível.”²¹

Portanto, singelo acordo trabalhista não tem eficácia modificadora da real situação jurídica do contribuinte. Equivale dizer: o acordo superveniente à sentença transitada em julgado não tem o condão de sedimentar definitivamente a obrigação tributária previdenciária principal, cujas fórmulas aritméticas devem subserviência à ordem jurídico-normativa.

Se é verdade que no Direito Privado tem plena eficácia um acordo celebrado entre as partes, prosperando em seu âmbito a idéia de que quem paga mal paga duas vezes, não menos verdadeiro é o fato de que, no Direito Tributário, não se pode admitir que a base impositiva de uma exação sofra oscilação sem causa jurídica determinante que a justifique, isto é, pela simples celebração de acordo entre as partes.

Como obtempera com habitual proficiência o renomado tributarista e Professor da Universidade de Barcelona, José Juan Ferreiro Lapatza, “se é a Lei que deve dizer quando, quanto e quem deve pagar, a vontade do responsável não deve ter qualquer influência sobre o nascimento e a configuração da obrigação.”²²

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 49.

²⁰ JARACH, Dino. “Estrutura e Elementos da Relação Jurídico-Tributária”. In *Revista de Direito Público* nº 16, Cadernos de Direito Tributário, p. 337.

²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

²² LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007, p. 147.

Importante deixar registrado uma premissa que constitui a pedra angular da questão examinada: como fruto de uma relação jurídica obrigacional de direito público, e por isso mesmo absolutamente vinculada a texto de lei, é ela – a obrigação tributária – um ônus genuinamente indisponível, intransacionável e não-compromissível por singela declaração de vontade (acordo) do contribuinte.

10. Considerações finais

A inadequação de um acordo sobrepor-se a uma decisão judicial transitado em julgado e, ao mesmo tempo, assumir a feição de um lançamento fiscal, ao ponto de impor nova conformação da base impositiva das contribuições previdenciárias devidas, é de luminosidade solar:

A uma, porque sem impor severos maus tratos ao princípio basilar da ação, da tripartição dos poderes e da imparcialidade, juiz algum pode acumular a tríplice função de acusador, defensor e julgador;

A duas, porque a fase de liquidação não é substitutiva do lançamento fiscal.

A três, porque sem lançamento concreto da autoridade administrativa competente, inexistente crédito tributário juridicamente exigível;

A quatro, porque as contribuições previdenciárias, enquanto subespécie tributária, constitui obrigação *ex lege*, cuja manifestação de vontade do contribuinte, exteriorizado mediante acordo celebrado após o trânsito em julgado de uma sentença proferida em reclamação trabalhista, não tem o condão de influenciar qualitativa ou quantitativamente em quaisquer dos aspectos da regra impositiva fiscal (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo);

A cinco, porque a incipiente jurisprudência do TST revela-se *contra legem*, vez que faz tabula rasa da regra disposta no art. 832, §6º, da CLT (incluído pela Lei nº 11.457/07), no sentido de 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”;

A seis, porque constitui noção basilar que as convenções particulares, relativamente aos elementos (definição do sujeito passivo, alíquota, base de cálculo, fato gerador e etc) que habitam a província do Direito Tributário, não são oponíveis à Fazenda Pública (inteligência do art. 123 do CTN), vez que sistematicamente jungidos aos princípios da estrita legalidade e tipicidade cerrada da tributação; e,

A sete, porque se o que está sacramentado pela coisa julgada só pode ser desfeito pela via estreita da Ação Rescisória (CPC, art. 495), obviamente que não pode um acordo judicial celebrado entre as partes, após o trânsito em julgado da sentença, ter o condão de desfazer/anular/tornar sem efeito o que nela restou delimitado, máxime quando dita alteração provocar efeitos prejudiciais a terceiros, *in casu*, ao crédito tributário pertencente à União Federal.

***Alexandre Macedo Tavares** é Advogado e Consultor Tributário nos Estados de Santa Catarina e São Paulo, Mestre em Ciência Jurídica pelo CPCJ/UNIVALI e Professor de Direito Tributário da Universidade do Vale do Itajaí/Univali, da Escola do Ministério Público do Estado de Santa Catarina e dos Cursos de



Especialização em Direito Tributário e em Contabilidade Tributária da Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB), de Gestão Fiscal e Planejamento Tributário da UNERJ e de Processo Judicial Tributário do Instituto Catarinense de Pós-Graduação (ICPG).

***Gabriel de Araujo Sandri** é Advogado Trabalhista em Itajaí/SC.

Rua Anita Garibaldi, nº 468, Centro, CEP 88303-020, Itajaí/SC

Fone: (47) 3348-0257 / 3349-6662

e-mail: alexandre@tavareseassociados.com.br